Tweede Kamer der Staten-Generaal 2

Vergaderjaar 2015–2016

34 323 Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten in verband met enkele aanpassingen inzake de fiscale eenheid (Wet aanpassing fiscale eenheid)

Nr. 6 NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 16 maart 2016

Inhoudsopgave

1. Inleiding

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, de SP, het CDA, de PVV en D66 en van het lid Van Vliet. Hierbij geven de leden van de fractie van de PvdA aan zorgen en aarzelingen ten aanzien van het onderhavige wetsvoorstel te hebben. Met de beantwoording van de gestelde vragen hoopt het kabinet deze leden meer inzicht te bieden in het nut en de noodzaak van het wetsvoorstel.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijkluidende of in elkaars verlengde liggende vragen gebundeld zijn beantwoord.

kst-34323-6
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2016

De leden van de fractie van het CDA hebben gevraagd tevens in te gaan op de door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) gestelde vragen naar aanleiding van het onderhavige wetsvoorstel. Deze vragen worden, voor zover de vragen niet al door de leden van een van de fracties zijn gesteld of in het verlengde hiervan liggen, beantwoord aan het slot van deze nota naar aanleiding van het verslag. Het kabinet constateert hierbij dat de NOB zich in de – in het onderhavige wetsvoorstel gemaakte – keuze kan vinden om het fiscale-eenheidsregime zo veel mogelijk ongewijzigd te laten.

De leden van de fractie van de PvdA vragen om een uiteenzetting waarom dit wetsvoorstel nodig is. De leden van de fractie van de VVD vragen, in verband met het niet meer kunnen dekken van de budgettaire derving in 2015, naar het tijdstip van indiening van het onderhavige wetsvoorstel en of de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) niet al eerder bekend was.
Aanleiding voor het onderhavige wetsvoorstel zijn de uitspraken van het HvJ EU[1] en van Hof Amsterdam[2] in een drietal zaken over de verenigbaarheid van het regime van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting met het Europese recht (EU-recht). De uitspraak van het HvJ EU is van 12 juni 2014. Op grond van het oordeel van het HvJ EU heeft Hof Amsterdam vervolgens op 11 december 2014 beslist dat een fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting moet worden toegestaan:

- tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en een in Nederland gevestigde kleindochtermaatschappij waarvan de aandelen worden gehouden via een tussenmaatschappij in een andere lidstaat van de Europese Unie (EU), de zogenoemde Papillon-fiscale eenheid, en
- tussen in Nederland gevestigde zustermaatschappijen waarvan de aandelen worden gehouden door een topmaatschappij gevestigd in een andere lidstaat van de EU, de zogenoemde zuster-fiscale eenheid.

Naar aanleiding van deze uitspraken is, vooruitlopend op wetgeving, op 16 december 2014 een beleidsbesluit uitgevaardigd waarin wordt aangegeven hoe in de uitvoeringspraktijk met deze uitspraken moet worden omgegaan (hierna: het beleidsbesluit).[3] Dit beleidsbesluit geeft de Belastingdienst vanaf die datum de mogelijkheid om in de hiervoor beschreven gevallen een positieve beschikking te geven op een verzoek tot het vormen van een fiscale eenheid (mits uiteraard aan de voorwaarden daarvoor wordt voldaan). Deze mogelijkheid geldt zowel voor op 16 december 2014 reeds ingediende verzoeken als voor verzoeken die daarna, voorafgaand aan de inwerkingtreding van de maatregelen uit dit wetsvoorstel, worden gedaan. Dergelijke verzoeken worden beoordeeld aan de hand van het beleidsbesluit. In antwoord op de betreffende vragen van de leden van de fractie van de PvdA kan dus worden geantwoord dat er vanaf het uitbrengen van het beleidsbesluit reeds fiscale-eenheidsverzoeken worden goedgekeurd waarbij er sprake is van een gemeenschappelijke buitenlandse moedervennootschap of een buitenlandse tussenhoudster. Genoemd besluit bepaalt verder dat op een dergelijke fiscale eenheid de reguliere wettelijke bepalingen voor de fiscale eenheid die zijn opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en het Besluit fiscale eenheid 2003 (BFE 2003)

---

[1] HvJ EU 12 juni 2014, nrs. C-39/13, C-40/13 en C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1528.
[2] Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00180bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5186, Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00587bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5185, en Hof Amsterdam 11 december 2014, nr. 11/00824bis, ECLI:NL:GHAMS:2014:5184.
[3] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014 tot wijziging van het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, Staatscourant 2010, 20684 (Stcrt. 2014, 38029).

van overeenkomstige toepassing zijn, dit eveneens in antwoord op een vraag van de leden van de fractie van de PvdA.

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA wat er gebeurt met de sinds 2014 aangehouden aanvragen voor fiscale eenheden met een top- of tussenmaatschappij, kan ik aangeven dat alle verzoeken voor een fiscale eenheid die voorafgaand en na het uitbrengen van het hiervoor genoemde beleidsbesluit zijn ingediend, in behandeling zijn genomen en op een enkel geval na zijn afgehandeld. Er worden geen verzoeken aangehouden.

De omstandigheid dat in de praktijk al uitvoering wordt gegeven aan de hiervoor genoemde uitspraken, neemt echter de noodzaak tot aanpassing van de wetgeving niet weg. Op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA waarom de hiervoor genoemde praktijk niet kan worden voortgezet, kan worden geantwoord dat Nederland op basis van het EU-recht verplicht is om zijn wetgeving inzake de fiscale eenheid in overeenstemming te brengen met het EU-recht. Het alleen uitvoering geven aan de verplichtingen op basis van het EU-recht via een beleidsbesluit is onvoldoende. Het is vaste rechtspraak van het HvJ EU dat de onverenigbaarheid van nationale voorschriften met bepalingen van het verdrag, ook al hebben deze rechtstreekse werking, slechts definitief kan worden opgeheven door middel van bindende nationale bepalingen met dezelfde gelding als de te wijzigen bepaling.[4] Aanpassing van de wettelijke bepalingen is derhalve noodzakelijk.

Daarnaast bevat het onderhavige wetsvoorstel ten opzichte van het beleidsbesluit nog enige aanvullende maatregelen voor de inpasbaarheid van de voorgestelde uitbreidingen in de bestaande regeling van de fiscale eenheid en om dubbele verliesneming te voorkomen. Inwerkingtreding van deze aanvullende maatregelen is noodzakelijk om ongewenste effecten van de op het EU-recht gebaseerde uitbreidingen van het fiscale eenheidsregime te voorkomen. Het beleidsbesluit alleen is daartoe onvoldoende. Om de aanvullende maatregelen in werking te laten treden, is het van belang dat de maatregelen uit onderhavig wetsvoorstel zo spoedig mogelijk in werking treden.

Bij het aanpassen van de wettelijke bepalingen is de keuze gemaakt om de bestaande fiscale-eenheidsregeling uit te breiden voor de twee betwiste situaties in plaats van deze regeling af te schaffen of te vervangen door een minder vergaande regeling. Deze keuze is ingegeven door het – tot op heden – beperkte aantal verzoeken om een fiscale eenheid waarbij een beroep wordt gedaan op het EU-recht versus het grote aantal belastingplichtigen dat van de bestaande fiscale-eenheidsregeling gebruikmaakt. Afschaffing of vervanging van deze regeling door een minder vergaande regeling zou voor die belastingplichtigen grote gevolgen hebben. Ook voor de Belastingdienst zou een dergelijk scenario forse uitvoeringsconsequenties hebben. De gemaakte keuze wordt hierna verder toegelicht bij de beantwoording van de door de leden van de fracties van de PvdA en de PVV hierover gestelde vragen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen verder wat de gevolgen zijn als er geen wetsvoorstel wordt aangenomen.
Naast de omstandigheid dat de in het wetsvoorstel opgenomen bepalingen tegen dubbele verliesneming dan niet van toepassing worden op de op basis van het beleidsbesluit tot stand gekomen fiscale eenheden, voldoet Nederland alsdan dus niet aan zijn verplichtingen op basis van het

[4] Zie de uitspraak van het HvJ EU in de zaak C-151/94, Commissie tegen Groothertogdom Luxemburg, punt 18, ook wel bekend als het arrest Biehl II, ECLI:EU:C:1995:357.

EU-recht. Voor wat betreft de onmogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen twee zustermaatschappijen met een buitenlandse houdstermaatschappij is in dit verband van belang dat de Europese Commissie op 16 juni 2011 een met redenen omkleed advies heeft uitgebracht met als strekking dat Nederland de artikelen inzake de vrijheid van vestiging in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) en de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) schendt. Op basis van dit in 2011 uitgebrachte met redenen omklede advies kan de Europese Commissie als volgende stap een verzoekschrift indienen bij het HvJ EU. In het licht van het hiervoor genoemde arrest van het HvJ EU in de zaak C-40/13, X AG, kan ervan uit worden gegaan dat het HvJ EU alsdan zal oordelen dat Nederland de bepalingen inzake het vrije verkeer schendt. Mocht Nederland de wetgeving dan niet alsnog aanpassen, dan kan de Europese Commissie het HvJ EU vragen Nederland te veroordelen tot een forfaitaire som of dwangsom. Voor wat betreft de onmogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen tussen een grootmoeder en kleindochter met een buitenlandse tussenhoudster geldt dat de Europese Commissie Nederland dan eerst in gebreke dient te stellen en vervolgens een met redenen omkleed advies dient uit te brengen alvorens zij op gelijke wijze een verzoekschrift kan indienen bij het HvJ EU.
Overigens dient de Belastingdienst in de uitvoering al rekening te houden met genoemde jurisprudentie waardoor dergelijke fiscale eenheden met een beroep op het EU-recht dus nu ook al mogelijk zijn.

De leden van de fractie van de SP vragen naar het aantal beschikkingen fiscale eenheid dat jaarlijks wordt gegeven en naar een langjarig overzicht van de ontwikkeling van zowel het aantal aanvragen als het aantal gegeven beschikkingen. Ook vragen deze leden in hoeverre het aantal gegeven beschikkingen na de in de memorie van toelichting genoemde uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014 is gedaald.
Een aanvraag fiscale eenheid leidt altijd tot een beschikking, waarin de aanvraag wordt ingewilligd dan wel afgewezen. Het aantal ingediende aanvragen is daarmee gelijk aan het aantal gegeven beschikkingen. Het aantal gegeven beschikkingen schommelt de laatste jaren rond de 9000 per jaar. Het aantal gegeven beschikkingen is sinds de uitspraak van het HvJ EU niet noemenswaardig gewijzigd.

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoeveel fiscale eenheden waarbij sprake is van een gemeenschappelijke buitenlandse moedervennootschap of een buitenlandse tussenhoudster, zijn goedgekeurd. De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel bedrijven gebruik zullen gaan maken van de twee verruimingen die het wetsvoorstel kent en welke concrete gevolgen hieraan zijn verbonden in de praktijk. De leden van de fractie van de PVV vragen wat voor soort bedrijven er gebruik gaan maken van de verruimde fiscale-eenheidsregeling en wat voor type bedrijven het meest profiteert van deze regeling. De leden van de fractie van de SP vragen in welke orde van grootte een bedrijf valt dat een beschikking fiscale eenheid aanvraagt en hoe de verdeling is over de verschillende segmenten (klein-, midden- en grootbedrijf) van het huidige gebruik van de fiscale eenheid. Tevens vragen deze leden of eenzelfde verdeling kan worden gegeven voor het gebruik van de uitbreidingen in dit wetsvoorstel en waarop de verwachting is gestoeld dat ook het kleinbedrijf van dit wetsvoorstel profiteert.
Voor zover bekend, zijn tot en met 31 december 2015 in totaal 179 verzoeken voor een fiscale eenheid met een top- of tussenmaatschapppij ingediend. Van de ingediende 179 verzoeken waarin de in dit wetsvoorstel aan de orde zijnde problematiek speelt, is ongeveer 80% afkomstig van bedrijven die door de Belastingdienst als Grote ondernemingen worden aangemerkt (hierna ook: het segment Grote ondernemingen) en 20% van

bedrijven die tot het Midden- en kleinbedrijf (MKB-segment) worden gerekend. In totaal is een twintigtal verzoeken afgewezen omdat niet aan de eisen werd voldaan.

Bij de fiscale eenheid gaat het om een generieke maatregel die niet is gericht op een bepaald soort of type bedrijf. Belastingplichtigen in alle sectoren maken gebruik van de regeling. Er zijn bijna 200.000 dochtermaatschappijen in een fiscale eenheid opgenomen. Het overgrote deel (97,5%) daarvan behoort tot het MKB-segment. De overige circa 5000 dochtermaatschappijen behoren tot het segment Grote ondernemingen. Om de fiscale eenheid enigszins in perspectief te plaatsen; er zijn in totaal ongeveer 600.000 aangifteplichtigen voor de vennootschapsbelasting. Uit het voorgaande volgt dat de fiscale eenheid ook een belangrijk en veelgebruikt instrument is voor het MKB. Handhaving van dit regime is derhalve zeker ook in het belang van het MKB.
Voor de voorgestelde verruimingen van de fiscale eenheid geldt dat deze vooral betekenis zullen hebben voor belastingplichtigen met activiteiten over de landsgrenzen heen. Dit zal niet alleen multinationals betreffen, maar ook MKB-bedrijven; bijvoorbeeld als een dergelijk bedrijf werkzaam is in de grensstreek en ook activiteiten heeft in een buurland. Ook het deel van het MKB dat internationaal actief is, kan derhalve gebruikmaken van de voorgestelde aanpassingen. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel zal het grootbedrijf in absolute zin meer van de verruimingen van het fiscale-eenheidsregime profiteren omdat grote ondernemingen in het algemeen meer vertakkingen hebben buiten Nederland.[5]

De leden van de fractie van de SP vragen welke verschillen er bestaan tussen het beleidsbesluit van 16 december 2014 en het onderhavige wetsvoorstel. Ook de leden van de fractie van de PVV vragen in hoeverre het beleidsbesluit afwijkt van het wetsvoorstel.
Het onderhavige wetsvoorstel dient ertoe het eerdergenoemde beleidsbesluit en daarmee de eerdergenoemde jurisprudentie te codificeren. De in het beleidsbesluit opgenomen voorwaarden op basis waarvan verzoeken tot het aangaan van een zogenaamde Papillon- of zuster-fiscale eenheid worden ingewilligd, sluiten aan bij de voorwaarden die in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Ten opzichte van het beleidsbesluit bevat het wetsvoorstel, als gezegd, nog enkele aanvullende maatregelen, zoals bijvoorbeeld met betrekking tot het voorkomen van dubbele verliesneming en de aanpassing van de bezitseis. Overigens bevat de tegelijk met deze nota naar aanleiding van het verslag verzonden nota van wijziging nog enkele wijzigingen.

De leden van de fracties van de PvdA en de PVV vragen wat de redenen zijn geweest om te kiezen voor uitbreiding van de fiscale-eenheidsregeling voor de twee specifieke situaties die betrekking hebben op het buitenland. Tevens vragen de leden van de fractie van de PvdA nader te motiveren waarom voor de voorgestelde vormgeving is gekozen en of er minder vergaande voorstellen zijn overwogen die toch tegemoetkomen aan de bezwaren van het HvJ EU. In dit kader vragen de leden van de fractie van de PVV of naar aanleiding van deze rechtspraak niet is overwogen om de regeling van de fiscale eenheid in haar geheel af te schaffen.
Zoals hiervoor uiteengezet, is het huidige wettelijke regime van de fiscale eenheid in twee situaties die betrekking hebben op het buitenland, niet in overeenstemming met het EU-recht. Om de strijdigheid met het EU-recht weg te nemen, zijn er dan grofweg twee mogelijkheden. Een eerste mogelijkheid is de regeling van de fiscale eenheid uit te breiden voor de twee betwiste situaties. De tweede mogelijkheid is om ook in vergelijkbare

[5] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 16.

binnenlandse situaties geen fiscale eenheid toe te staan, hetgeen in wezen neerkomt op afschaffing van het regime in zijn bestaande vorm (en eventueel vervanging van dit regime door een ander regime dat zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse situaties geldt). Naar – de gevolgen van – beide mogelijkheden is gekeken. De in het wetsvoorstel neergelegde keuze, zijnde uitbreiding van de bestaande regeling, is dan – om in de woorden van de leden van de fractie van de PvdA te spreken – de minst vergaande variant. Redengevend voor de gemaakte keuze is met name de rol die de fiscale eenheid speelt bij de belastingheffing van (grote en kleine) concerns, en de gevolgen die zijn verbonden aan afschaffing daarvan. Een belangrijk gegeven hierbij is het – tot op heden – beperkte aantal verzoeken om een fiscale eenheid waarbij een beroep wordt gedaan op het EU-recht (tot en met 31 december 2015 in totaal 179 verzoeken voor een fiscale eenheid met een top- of tussenmaatschapppij).
In dit kader is verder van belang dat het huidige fiscale-eenheidsregime meer is dan de onderlinge verliesverrekening waar vaak als eerste aan wordt gedacht. Andere voordelen van een fiscale eenheid voor de belastingplichtigen zijn bijvoorbeeld dat transacties tussen de in een fiscale eenheid gevoegde maatschappijen niet leiden tot winstneming, dat reorganisaties binnen de fiscale eenheid geruisloos kunnen plaatsvinden en dat er voor de gehele fiscale eenheid jaarlijks slechts één aangifte vennootschapsbelasting behoeft te worden ingediend. Het gaat dan om voordelen die passen bij de gedachte dat de tot een concern behorende vennootschappen – voor de heffing van vennootschapsbelasting – als een geheel kunnen worden gezien (concerngedachte) en waarmee in zoverre wordt aangesloten bij de economische werkelijkheid. Afschaffing van de fiscale-eenheidsregeling zou voor alle entiteiten die van deze regeling gebruikmaken forse gevolgen hebben. Vooralsnog ga ik ervan uit dat deze gevolgen in geen verhouding staan tot het beperkte aantal gevallen dat naar verwachting van de voorgestelde uitbreidingen gebruik zal maken. Onder de bestaande (reguliere) fiscale eenheden bevindt zich bovendien ook een groot aantal bedrijven dat helemaal niet internationaal opereert. Die bedrijven worden niet geraakt door de voorgestelde wijzigingen, hetgeen bij een andere oplossing vermoedelijk wel het geval zou zijn geweest.
Daarnaast heeft de fiscale-eenheidsregeling ook voor de Belastingdienst belangrijke voordelen in de uitvoering. Naast het feit dat er voor de fiscale eenheid maar één aangifte beoordeeld hoeft te worden, zijn er ook voor de groep als geheel minder transacties/reorganisaties te beoordelen en te regelen omdat alle fiscale gevolgen op één niveau plaatsvinden. Bij afschaffing van de fiscale-eenheidsregeling zal het aantal aangifteplichtigen fors stijgen met alle gevolgen van dien voor de uitvoering in termen van extra toezicht, extra aangiften, extra aanslagen et cetera.
Gelet op het voorgaande acht het kabinet de voorgestelde oplossing binnen de huidige fiscale-eenheidsregeling zowel voor de belastingplichtigen als voor de uitvoering door de Belastingdienst het minst verzwarend. Om die reden heeft de voorgestelde oplossing de voorkeur.

De leden van de fractie van de PvdA merken op dat in de memorie van toelichting is aangegeven dat door de uitbreiding van het fiscale-eenheidsregime het fiscale klimaat voor vestiging aantrekkelijk blijft. Deze leden vragen wat met deze opmerking concreet wordt bedoeld. Ook de leden van de fracties van de VVD en de PVV vragen wat het onderhavige wetsvoorstel en de regeling van de fiscale eenheid in het algemeen betekenen voor het fiscale vestigingsklimaat. De leden van de fractie van de PVV vragen wat afschaffing van deze regeling zou impliceren voor het fiscale vestigingsklimaat. Voorts vragen deze leden of er een afweging is gemaakt tussen de mate waarin er sprake is van opbrengstderving en de gevolgen voor het fiscale vestigingsklimaat.

Zoals hiervoor is uiteengezet, kent de regeling van de fiscale eenheid een aantal belangrijke voordelen voor in Nederland actieve ondernemingen die van deze regeling gebruikmaken waarmee recht wordt gedaan aan de concerngedachte. In die zin versterkt deze regeling het fiscale klimaat voor vestiging in Nederland in algemene zin. Afschaffing van de regeling voor de fiscale eenheid, ook in combinatie met de introductie van een nieuw systeem, zoals een regeling voor verliesoverdracht binnen groepsverband, zal in alle gevallen minder gunstig uitpakken. Dan gaat namelijk een deel van de voordelen die verbonden zijn aan de huidige fiscale-eenheidsregeling verloren, zoals het voordeel dat door de toerekening van de werkzaamheden en het vermogen aan de moeder alle gevoegde vennootschappen in een fiscale eenheid in wezen als één belastingplichtige worden beschouwd en onderlinge transacties tussen die vennootschappen fiscaal niet zichtbaar zijn. Voor de goede orde zij nogmaals benadrukt dat dit ook opgaat voor het deel van het Nederlandse bedrijfsleven dat helemaal niet internationaal opereert; het MKB wordt hierdoor dan met name getroffen. Het is dan ook niet zozeer de uitbreiding van het fiscale-eenheidsregime, zoals die in het wetsvoorstel is opgenomen, die gunstig is voor het vestigingsklimaat, maar het is veeleer dat door het behoud van de huidige regeling als gevolg van de gemaakte keuze voor uitbreiding – in plaats van afschaffing of vervanging door een minder vergaande regeling – het fiscale klimaat voor vestiging in zoverre aantrekkelijk blijft. Er is in dit opzicht dus ook geen directe afweging gemaakt tussen een opbrengstderving en de gevolgen voor het het fiscale vestigingsklimaat, dit in reactie op de betreffende vraag van de leden van de fractie van de PVV.

De leden van de fractie van de PVV vragen wat de filosofie achter de regeling van de fiscale eenheid is en wat het kabinet met de regeling tracht te bereiken. Voorts vragen deze leden wat het effect is van de huidige regeling op de hoogte van de door ondernemingen verschuldigde vennootschapsbelasting en of de regeling van de fiscale eenheid feitelijk niet als een uitstel of een afstel van belastingheffing werkt. Ook de leden van de fractie van de SP vragen in hoeverre het aangaan van een fiscale eenheid voor bedrijven een voordeel kan opleveren ten aanzien van de verschuldigde belasting.
Het instituut van de fiscale eenheid voor de heffing van de vennootschapsbelasting van lichamen strekt ertoe concernvorming niet in de weg te staan en is ontstaan bij de invoering van het Besluit op de winstbelasting 1940. Met dit besluit werd het moment van heffing verlegd van het tijdstip waarop de winst aan winstgerechtigden werd uitgedeeld naar het moment waarop de winst werd behaald. Dit had voor lichamen met dochtermaatschappijen tot gevolg dat ingeval sommige onderdelen van het concern winst hadden behaald en andere verlies hadden geleden, de behaalde winsten volledig werden belast en de geleden verliezen, althans in het jaar zelf, niet verrekenbaar waren.[6] Bij de behandeling in de Tweede Kamer is destijds om een concernregeling verzocht. Naar aanleiding daarvan is voor concerns met 100%-dochtermaatschappijen de mogelijkheid geschapen om te worden behandeld alsof er sprake is van één belastingplichtige (de fiscale eenheid).[7] Dit heeft gevolgen voor de door het concern in totaal verschuldigde vennootschapsbelasting. Zo worden bijvoorbeeld binnen een fiscale eenheid de resultaten van de

[6] Onder de tot het Besluit op de winstbelasting 1940 van kracht zijnde Wet op de Dividend- en Tantièmebelasting was het moment van heffing gelegen op het tijdstip waarop de winst aan winstgerechtigden werd uitgedeeld. Bij lichamen met dochtermaatschappijen kon dan door het doen van lage winstuitkeringen rekening worden gehouden met de omstandigheid dat sommige onderdelen van het concern winst hadden gemaakt, en andere verlies hadden geleden, aangezien dat dan resulteerde in een lagere heffing van belasting.
[7] Inmiddels geldt dit voor concerns met ten minste 95%-dochtermaatschappijen.

gevoegde maatschappijen met elkaar verrekend en kunnen vermogensbestanddelen zonder heffing van vennootschapsbelasting van de ene gevoegde maatschappij aan een andere worden overgedragen. Ook zijn onderlinge rechtsverhoudingen binnen de fiscale eenheid fiscaal niet zichtbaar. In hoeverre bij een fiscale eenheid sprake is van uitstel of afstel van belastingheffing, hangt af van het referentiekader. Op zichzelf zou in een situatie zonder enige concernregeling de belasting eerder – en in sommige situaties ook tot een hoger bedrag – verschuldigd zijn. De vraag is dan of een dergelijke belastingheffing gewenst zou zijn. Naar mijn mening is dit niet het geval. Omdat de regeling van de fiscale eenheid past in de systematiek van de vennootschapsbelasting en recht doet aan de concerngedachte, is naar mijn mening bij die regeling namelijk geen sprake van uitstel of afstel van belastingheffing, maar veeleer van een belastingheffing die aansluit bij de werkelijkheid waarin belastingplichtigen in voorkomende gevallen als een concern optreden. Ook zonder een regime als dat van de fiscale eenheid lijkt het niet goed voorstelbaar dat er niet op enigerlei wijze wordt voorzien in een regeling voor verliesverrekening binnen een groep.

De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre andere regelingen in de vennootschapsbelasting niet reeds voorzien in gelijkwaardige voordelen als de huidige regeling voor de fiscale eenheid. Deze leden vragen in hoeverre bijvoorbeeld de fiscaal gefaciliteerde fusie- en splitsingsregelingen niet al voorzien in voldoende mogelijkheden tot het reorganiseren binnen een concern met beperkte fiscale gevolgen. Voorts vragen de leden van de fractie van de PVV of het effect van de fiscale eenheid ook niet op een andere wijze is te verwezenlijken.
De leden van de fractie van de PvdA wijzen er terecht op dat de mogelijkheden tot geruisloze reorganisatie binnen een fiscale eenheid ook al (deels) kunnen worden bereikt met toepassing van de regelingen voor fiscaal gefaciliteerde fusies en splitsingen. Dit neemt echter niet weg dat een reorganisatie in voorkomende gevallen via een fiscale eenheid beter of eenvoudiger kan worden bereikt. Daarnaast zijn er, ook indien voor de verliesverrekening binnen de groep een afzonderlijke regeling zou worden getroffen, nog steeds voordelen van de huidige regeling van de fiscale eenheid waarin andere faciliteiten niet voorzien.[8] Dit houdt verband met de – door de concerngedachte ingegeven – behandeling van de van een fiscale eenheid deel uitmakende vennootschappen als één belastingplichtige. Hierdoor zijn bijvoorbeeld onderlinge transacties tussen die vennootschappen fiscaal niet zichtbaar en kan een vervangingsvoornemen van de ene vennootschap de herinvesteringsreserve van een andere in stand houden. Ook het administratieve voordeel dat er voor de verschillende groepsmaatschappijen jaarlijks slechts één (gezamenlijke) aangifte vennootschapsbelasting behoeft te worden ingediend, kan thans alleen via de regeling van de fiscale eenheid worden bereikt.

De leden van de fractie van de PvdA stellen dat in het buitenland doorgaans wordt gekozen voor minder vergaande, en minder complexe, regelingen. Deze leden noemen als voorbeeld de regeling voor group relief in het Verenigd Koninkrijk. Deze leden vragen of een soortgelijke regeling als group relief is overwogen en, zo ja, wat de voor- en nadelen van een dergelijke regeling voor Nederland zijn. Voorts vragen de leden van de fractie van de PvdA wat de budgettaire consequenties van een regeling voor verliesoverdracht naar Brits model zouden zijn. De leden van de fractie van de SP vragen ook welk budgettair beslag in totaal is gemoeid met het bestaan van het fiscale-eenheidsregime. De leden van

---

[8] Zie bijvoorbeeld prof. mr. R.J. de Vries, «Fiscalisten, hun «speeltjes» en het einde van de fiscale eenheid VPB is nog niet in zicht», WFR 2015/1344, alsmede «Een pleidooi voor handhaving van het huidige fiscale-eenheidsregime in de vennootschapsbelasting», WFR 2016/36.

de fractie van de PVV vragen hoeveel belastinginkomsten de overheid door deze regeling jaarlijks misloopt en wat de meeropbrengsten zouden zijn als de fiscale-eenheidsregeling zou worden geschrapt.
In het voorgaande is uiteengezet waarom ervoor is gekozen de regeling van de fiscale eenheid uit te breiden voor een tweetal situaties waarbij het buitenland is betrokken. Door de uitbreiding van het fiscale-eenheids-regime, zoals in het wetsvoorstel is opgenomen, kan deze regeling in haar huidige opzet behouden blijven, met de daaraan verbonden belangrijke voordelen voor bedrijven en de Belastingdienst. Afschaffing van de regeling van de fiscale eenheid, ook in combinatie met de introductie van een nieuw systeem, zoals een «group relief»-regeling, zal minder gunstig uitpakken. Dan gaat namelijk een deel van de (andere) voordelen die verbonden zijn aan de huidige fiscale-eenheidsregeling verloren, zoals bijvoorbeeld het voordeel dat onderlinge transacties fiscaal niet zichtbaar zijn en het voordeel dat kan worden volstaan met één aangifte. Vanuit deze optiek ben ik – zolang het ook met een blik op het EU-recht mogelijk blijft – voorstander van de gekozen wijze van reparatie. Een «group relief»-regeling heb ik dan ook niet verder onderzocht.
De budgettaire consequenties van vervanging van het fiscale-eenheidsregime door een regeling voor verliesoverdracht naar Brits model zijn afhankelijk van de te kiezen vormgeving van een dergelijke regeling. Het in budgettaire termen belangrijkste voordeel van de fiscale eenheid is de mogelijkheid tot verliesoverdracht. Indien voor – het bereik van – de regeling voor verliesoverdracht dezelfde voorwaarden gaan gelden als voor de huidige regeling van de fiscale eenheid, zal het vervangen van die laatste regeling door een regeling voor verliesoverdracht daarom naar verwachting (slechts) tot een beperkte opbrengst leiden. Dit geldt zeker indien een dergelijke omzetting gepaard gaat met flankerende maatregelen om bijvoorbeeld ook (in meer gevallen) belastingvrije reorganisaties mogelijk te maken. Zouden de mogelijkheden van verliesoverdracht ruimer worden dan thans mogelijk onder de fiscale-eenheidsregeling, bijvoorbeeld doordat het bezitsvereiste van 95% wordt verlaagd, dan zou dit (per saldo) zelfs tot een budgettaire derving kunnen leiden.
In dit kader is verder van belang dat het op basis van de huidige beschikbare gegevens niet mogelijk is om een raming van het totale budgettaire beslag van de fiscale-eenheidsregeling te maken omdat de verdeling van de fiscale winsten over de gevoegde maatschappijen niet bekend is. Daarnaast zullen – bij afschaffing of vervanging van de fiscale-eenheidsregeling door een regeling voor verliesoverdracht – maatschappijen zich gaan herstructureren, bijvoorbeeld door de verschillende (concern)activiteiten zo veel mogelijk in één en dezelfde vennootschap onder te brengen. Hiermee zal worden geprobeerd om dan zo veel mogelijk de fiscale voordelen van de huidige fiscale eenheid te behouden. Een inschatting van dit effect is moeilijk te geven.

De leden van de fractie van de PvdA merken op dat voor wat betreft de vormgeving van de voorgestelde uitbreidingen van het fiscale-eenheidsregime ook gekozen had kunnen worden voor het opnemen van de buitenlandse tussenvennootschap in de fiscale eenheid met vrijstelling van het buitenlandse object. Deze leden vragen waarom niet voor deze variant is gekozen en of deze niet beter zou passen in de bestaande systematiek met betrekking tot de behandeling van vaste inrichtingen. Voorts vragen de leden van de fractie van de PvdA of een dergelijke variant de Belastingdienst niet meer zicht zou geven op de buitenlandse tussenhoudster en daarmee meer controlemogelijkheden zou bieden.
De invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid met toepassing van de sinds 1 januari 2012 geldende objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten zou inderdaad ook een manier kunnen zijn om het fiscale-eenheidsregime in overeenstemming te

brengen met het EU-recht. In het onderhavige wetsvoorstel is er echter voor gekozen om de systematiek van het fiscale-eenheidsregime zo veel mogelijk ongewijzigd in stand te laten en voor de behandeling van een tussenmaatschappij aan te sluiten op de al bestaande systematiek voor fiscale eenheden met een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij.
In dit verband is van belang dat ook bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid (met objectvrijstelling) zich diverse vraagpunten zullen voordoen die een dergelijke benadering zeker niet eenvoudig(er) zullen maken. Zo kunnen zich allerlei verdragsrechtelijke vragen voordoen indien niet in Nederland gevestigde lichamen worden meegevoegd, zoals de vraag of het wel mogelijk is om een topmaatschappij in de heffing van de Nederlandse vennootschapsbelasting te betrekken als die maatschappij geen (echte) vaste inrichting in Nederland heeft. Verder zou het berekenen van de winst van een grensoverschrijdende fiscale eenheid – met inbegrip van eventuele top- en tussenmaatschappijen – en het vervolgens bepalen van de vrij te stellen winst van die top- of tussenmaatschappijen, voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst erg bewerkelijk kunnen zijn. Ook zou voeging van een buitenlandse maatschappij ertoe kunnen leiden dat diverse consequenties van een fiscale eenheid op deze maatschappij van toepassing worden, zoals de aansprakelijkheid voor de belastingschulden van de fiscale eenheid. Tevens zouden in een dergelijk geval de onderlinge transacties tussen een gevoegd, niet in Nederland gevestigd, lichaam en andere, wel in Nederland gevestigde, maatschappijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid, voor Nederlandse doeleinden fiscaal niet zichtbaar (kunnen) zijn, terwijl deze bij dat lichaam in het buitenland wel zichtbaar zijn voor de buitenlandse fiscus. Deze «hybridisering» zou nieuwe taxplanningsmogelijkheden in de hand kunnen werken. Alsdan zou nader bezien moeten worden of dit gevolg aanleiding vormt voor additionele maatregelen. Op basis van het voorgaande meent het kabinet dan ook dat het concept van een grensoverschrijdende fiscale eenheid niet eenvoudiger of begrijpelijker zal zijn dan de gekozen benadering in het onderhavige wetsvoorstel.
Op zichzelf zou – zoals de leden van de fractie van de PvdA veronderstellen – het opnemen van de buitenlandse tussenhoudster in de fiscale eenheid wel (iets) meer inzicht en daarmee meer controlemogelijkheden voor de Belastingdienst kunnen geven dan de methode waarvoor in het wetsvoorstel is gekozen. De vraag is evenwel of deze extra mogelijkheden opwegen tegen de uitvoeringslasten van het bepalen en uit de wereldwinst halen van de winsten van de buitenlandse tussenhoudster.[9] Hierbij geldt dat ook de methode waarvoor in het wetsvoorstel is gekozen naar mijn mening afdoende zicht biedt op de buitenlandse top- of tussenmaatschappij. Uit het verzoek om de Nederlandse maatschappijen te voegen, dient immers duidelijk te worden dat aan de bezitseis wordt voldaan en dat de buitenlandse vennootschappen als top- of tussenmaatschappij kwalificeren. Hierbij zal ook informatie over de rechtsvorm en vestigingsplaats van de buitenlandse vennootschappen, alsmede over de concernstructuur verstrekt moeten worden, zodat ook daadwerkelijk getoetst kan worden of aan de voegingsvoorwaarden is voldaan. De in het wetsvoorstel gekozen voegingsvoorwaarden leiden ook tot minder administratieve lasten en uitvoeringskosten dan de methode waar de leden van de fractie van de PvdA naar vragen.

De leden van de fractie van de PvdA wijzen op de opmerking in de memorie van toelichting dat thans niet precies is te overzien welke gevolgen dit wetsvoorstel heeft en welke ongewenste situaties zich zouden kunnen voordoen. Deze leden vragen waarom het kabinet het

---

[9] Dit nog afgezien van de verdragsrechtelijke vragen en de «hybridisering» die wellicht nieuwe planningsmogelijkheden in de hand kan werken.

niettemin wenselijk acht dit wetsvoorstel in te dienen. Voorts vragen deze leden of het kabinet hun vrees deelt dat dit wetsvoorstel nieuwe creatieve structuren zal uitlokken die als enig doel hebben belasting te ontwijken. De leden van de fracties van de SP en de PVV vragen om de ongewenste situaties nader te duiden.
Zoals hiervoor uiteengezet, is aanpassing van het fiscale-eenheidsregime noodzakelijk omdat het HvJ EU dit regime op onderdelen in strijd met het EU-recht heeft geoordeeld. Het onderhavige wetsvoorstel bevat voorstellen om te voldoen aan de verplichting om de wetgeving op dit punt in overeenstemming te brengen met het EU-recht. In de zogenoemde Papillon- en zustersituaties moet een fiscale eenheid ook mogelijk zijn tussen (alleen) de in Nederland gevestigde maatschappijen. De in het buitenland gevestigde tussen- of topmaatschappij maakt volgens het wetsvoorstel geen deel uit van de fiscale eenheid. Het huidige fiscale-eenheidsregime gaat echter uit van volledige toerekening van de werkzaamheden en het vermogen van alle dochtermaatschappijen aan de moedermaatschappij. Dit uitgangspunt leidt in de uitbreidingsgevallen tot moeilijkheden aangezien de tussen- of topmaatschappij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid, maar slechts een verbindend element is voor de wel te voegen, in Nederland gevestigde, vennootschappen. Het invlechten van de nieuwe gevallen in de huidige fiscale-eenheidsregeling is daarom uitvoeringstechnisch complex en vergt additionele wetgeving. Hierbij is het lastig alle mogelijke situaties en alle mogelijke doorwerkingen naar andere fiscale regelingen, zoals de deelnemingsvrijstelling en de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente, bij voorbaat te overzien. Hierdoor bestaat het risico dat het fiscale-eenheidsregime na aanpassing weliswaar EU-proof is, maar dat er zich onverhoopt toch ongewenste situaties zullen voordoen. Hierbij kan dan worden gedacht aan ongewenste en onvoorziene taxplanningsmogelijkheden. Op zichzelf bevat het wetsvoorstel al enkele maatregelen met betrekking tot het voorkomen van dubbele verliesneming. Omdat thans niet precies is te overzien welke ongewenste situaties zich nog meer zouden kunnen voordoen, zal de praktijk op dit punt nauwlettend worden gevolgd, zodat snel op eventuele nieuwe, op taxplanning gerichte, structuren kan worden gereageerd, mochten deze zich voordoen. Voor de volledigheid kan worden opgemerkt dat het risico op onvoorziene uitwerkingen zich niet alleen voordoet bij de in het onderhavige wetsvoorstel gekozen benadering, maar zich bijvoorbeeld op dezelfde wijze zou voordoen indien wordt gekozen voor de invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom het kabinet niet met het indienen van onderhavig wetsvoorstel heeft gewacht totdat de consequenties duidelijk zijn van het arrest Groupe Steria.[10] Deze leden vragen om een zorgvuldige analyse van dit arrest en de gevolgen daarvan voor het fiscale-eenheidsregime, inclusief het onderhavige wetsvoorstel. Voorts vragen deze leden of ik bereid ben om een visie op de toekomst van de fiscale-eenheidsregeling te formuleren, waarbij expliciet varianten worden onderzocht zoals de afschaffing van de fiscale eenheid en het invoeren van een «group relief»-regeling. De leden van de fractie van de SP vragen of de kans aanwezig is dat het onderhavige wetsvoorstel achterhaald zal blijken te zijn na bestudering van de uitspraak in de zaak Groupe Steria of na een nieuwe uitspraak van het HvJ EU. Ook het lid Van Vliet vraagt of het kabinet ervan overtuigd is dat het wetsvoorstel op alle punten de toets van het EU-recht kan doorstaan. De leden van de fractie van het CDA vragen wanneer het kabinet verwacht de Kamer te kunnen informeren over de gevolgen van de zaak Groupe Steria voor de Nederlandse fiscale eenheid en over de mogelijke oplossingsrichtingen om de

[10] HvJ EU 2 september 2015, C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.

vennootschapsbelasting weer in overeenstemming te brengen met het EU-recht naar aanleiding van deze zaak. De leden van de fractie van de PVV vragen wat de effecten van de zaak Groupe Steria kunnen zijn voor de Nederlandse vennootschapsbelasting en of het kabinet daarbij ook een beeld kan geven van de potentiële derving.
De uitspraak van het HvJ EU in de zaak Groupe Steria heeft betrekking op het Franse systeem van «intégration fiscale», en dan in het bijzonder op een onderdeel daarvan dat op zich geen equivalent kent in de Nederlandse fiscale eenheid. Het is dan ook niet mogelijk genoemde uitspraak in de zaak Groupe Steria een-op-een te vertalen naar de Nederlandse situatie. Voor de beantwoording van de vraag wat de precieze gevolgen van genoemde uitspraak voor de Nederlandse vennootschapsbelasting in het algemeen en voor het fiscale-eenheidsregime in het bijzonder zullen zijn, zal eerst tot een nadere, eenduidige en heldere duiding van de betekenis, de reikwijdte en de consequenties van die uitspraak moeten worden gekomen. Uw Kamer zal hierover worden geïnformeerd zodra die duiding voorhanden is.[11] Het is niet op voorhand te zeggen wanneer dat zal zijn; het kan zelfs zo zijn dat de benodigde duidelijkheid pas via nadere jurisprudentie kan worden verkregen. Gezien de onduidelijkheid over de reikwijdte van genoemde uitspraak, is het naar mijn mening verder ook nog te vroeg om in te gaan op mogelijke oplossingsrichtingen en de eventuele budgettaire derving of opbrengst daarvan. Vanuit dezelfde optiek is het niet goed mogelijk om met het onderhavige wetsvoorstel – en het in overeenstemming brengen van de bestaande wetgeving met de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014 – te wachten tot meer duidelijkheid bestaat over de reikwijdte van de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Groupe Steria. In tegenstelling tot laatstgenoemde uitspraak staat de reikwijdte en de betekenis voor de regeling van de fiscale eenheid van eerstgenoemde uitspraak namelijk wel onomstotelijk vast. Naar de mening van het kabinet behoeft het onderhavige wetsvoorstel – in combinatie met de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging – op zich beschouwd thans geen verdere aanpassing vanuit EU-recht. Mocht in een later stadium blijken dat de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Groupe Steria (ook) gevolgen heeft voor het regime van de fiscale eenheid, dan zal alsdan moeten worden bezien tot welke aanpassingen dit aanleiding zal geven en wat daarvan de (budgettaire) effecten zijn.
Er wordt ook geen reservering gemaakt voor een mogelijke derving door ongewenste situaties of mogelijke gevolgen van een rechterlijke uitspraak, dit in reactie op de betreffende vraag van de leden van de fractie van D66. Daar is op dit moment geen aanleiding toe. In deze gevallen zullen – als deze zich voordoen – passende maatregelen worden genomen, die – indien nodig – van passende dekking worden voorzien.

De leden van de fractie van de SP vrezen dat door de uitspraak van het HvJ EU een precedent is geschapen waardoor het regime van de fiscale eenheid steeds verder wordt opgerekt. Deze leden vragen of het kabinet kan garanderen dat dit niet het geval is.
In het licht van de ervaringen van de afgelopen jaren lijkt het onvermijdelijk dat belastingplichtigen met een beroep op het Europese recht zullen trachten bepaalde effecten van de fiscale eenheid uit te breiden naar grensoverschrijdende situaties. Of deze pogingen succesvol zullen zijn, valt lastig te voorspellen gezien de onduidelijkheden die nog bestaan over de reikwijdte van het EU-recht op dit punt. In die zin kan het kabinet dan ook geen garanties geven, aangezien het uiteindelijk aan het HvJ EU is om het Europese recht uit te leggen.

De leden van de fractie van de SP vragen om in beeld te brengen welke andere EU- of niet-EU-landen een vergelijkbaar regime als de fiscale

[11] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 2 en 3.

eenheid kennen. Ook de leden van de fractie van de PVV vragen of er soortgelijke regelingen in andere EU-lidstaten zijn en of hiervan een overzicht kan worden gegeven.
Het Nederlandse regime van de fiscale eenheid is een redelijk uniek systeem dat niet echt vergelijkbaar is met de regelingen in andere landen. Dat blijkt bijvoorbeeld ook uit de mededeling van de Europese Commissie inzake de fiscale behandeling van verliezen in grensoverschrijdende situaties.[12] Daaruit blijkt bijvoorbeeld dat (destijds) zes lidstaten geen nationale regeling voor de verliesverrekening binnen een groep hadden. De regelingen van de (destijds) overige negentien lidstaten worden in die mededeling grosso modo in drie categorieën opgesplitst:
(a) overbrenging van verliezen binnen de groep (zeven lidstaten);
(b) pooling van fiscale resultaten van de groep (elf lidstaten); of
(c) volledige fiscale consolidatie (één lidstaat).
Binnen de EU geldt alleen in Nederland het in de mededeling aangeduide systeem van volledige fiscale consolidatie. Ook het Franse systeem van «intégration fiscale» is afwijkend van het Nederlandse systeem. In het Franse systeem wordt het volledige resultaat door de moederonderneming vastgesteld door optelling van de onder de voorwaarden van het gemene recht bepaalde resultaten van elk van de vennootschappen van de groep.[13] Dochtermaatschappijen binnen zo'n «intégration fiscale» zijn ook nog zichtbaar als deelnemingen. Ook buiten de EU zijn er, voor zover bekend, geen systemen die echt vergelijkbaar zijn met het Nederlandse fiscale-eenheidssysteem.

De leden van de fractie van de VVD vragen of ook andere landen hun wetgeving moeten aanpassen door de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014, of dat Nederland gewoon strenger was dan noodzakelijk.
De onderhavige uitspraak heeft alleen betrekking op de Nederlandse wetgeving. Of uit deze uitspraak naar analogie kan worden afgeleid dat het HvJ EU met betrekking tot de wetgeving van andere lidstaten tot eenzelfde conclusie zou komen, is sterk afhankelijk van de exacte vormgeving van de buitenlandse wetgeving. Voor zover bekend, heeft Frankrijk, na een daartoe strekkend met redenen omkleed advies van de Europese Commissie, in de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014 aanleiding gezien om de wetgeving aan te passen.[14] Van andere lidstaten zijn vergelijkbare wijzigingen niet bekend. Of dat betekent dat andere landen minder streng zijn dan Nederland, durft het kabinet niet te stellen.
In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA naar de conceptversie van het gewijzigde Besluit fiscale eenheid 2003 merk ik op dat dit zo spoedig mogelijk in de eerste helft van 2016 aan uw Kamer zal worden toegezonden.

2. Hoofdlijnen wetsvoorstel

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het kabinet hun mening deelt dat de fiscale-eenheidsregeling per saldo niet meer leidt tot een administratieve lastenverlichting voor belastingplichtigen, of, in ieder geval, dat de regeling van de fiscale eenheid buitengewoon complex is geworden. Voorts vragen deze leden of het kabinet ook hun mening deelt dat het onderhavige wetsvoorstel in niet geringe mate bijdraagt aan de complexiteit. Ook de leden van de fractie van de PVV vragen of de regeling van de fiscale eenheid door de rechtspraak van het HvJ EU en het onderhavige wetsvoorstel niet verwordt tot een gecompliceerde constructiegevoelige regeling.

---

[12] Mededeling van de Europese Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité d.d. 19-12-2006, COM(2006) 824 definitief.
[13] Artikel 223 B Code général des impôts.
[14] Zie: http://www.assemblee-nationale.fr/14/projets/pl2353.asp (article 30 du projet de loi).

Zoals hiervoor al aangegeven, kent de fiscale-eenheidsregeling (ook na het onderhavige wetsvoorstel nog steeds) belangrijke administratieve voordelen voor zowel de belastingplichtigen als voor de uitvoering door de Belastingdienst. Op basis van de regeling kunnen een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen een fiscale eenheid vormen waardoor onder andere winsten en verliezen kunnen worden gesaldeerd, onderlinge transacties niet zichtbaar zijn en kan worden volstaan met het doen van één aangifte. In de praktijk voorziet de fiscale eenheid dan ook in een duidelijke behoefte van het bedrijfsleven. De doorsnee-fiscale eenheid, met name in het MKB, bestaat ongewijzigd voor een langere periode (vaak tientallen jaren). De regeling werkt daar eenvoudig en doeltreffend uit.
Dit neemt niet weg dat de regelgeving met betrekking tot de fiscale eenheid op onderdelen (zeer) complex is. Die complexiteit doet zich in de praktijk vooral voor in bijzondere situaties, bijvoorbeeld waar het gaat om de samenloop met andere regelingen in de Wet Vpb 1969. De voorgestelde wijzigingen van de fiscale eenheid vergroten de complexiteit van de regeling inderdaad verder, maar dit raakt slechts een relatief gering aantal gebruikers van de regeling, namelijk alleen die met grensoverschrijdende aandelenbanden (concernstructuren met top- of tussenmaatschappijen). Voor het overgrote deel van de lichamen die nu al gebruikmaken van de regeling van de fiscale eenheid in binnenlandse situaties wijzigt er niets omdat er in het wetsvoorstel voor is gekozen om de huidige systematiek zo veel mogelijk ongewijzigd in stand te laten en daarmee de administratieve lasten te beperken.

De leden van de fracties van het CDA en de PVV wijzen erop dat bij een buitenlandse tussenmaatschappij de in Nederland gevestigde moeder- en (klein)dochtermaatschappij een fiscale eenheid kunnen vormen en dat ook de in Nederland gevestigde zustermaatschappijen van een buitenlandse topmaatschappij een fiscale eenheid kunnen vormen. De vraag van de leden van de fractie van de PVV of het klopt dat er geen fiscale eenheid mogelijk is tussen twee zustermaatschappijen zonder de in Nederland gevestigde moedermaatschappij erbij te betrekken, maar dat er wel een fiscale eenheid mogelijk is tussen twee zustermaatschappijen als de moeder een buitenlandse topmaatschappij is, kan bevestigend worden beantwoord. Ook de vraag van deze leden of het klopt dat er geen fiscale eenheid gevormd kan worden tussen alleen een in Nederland gevestigde moeder- en kleindochtermaatschappij, als ook de dochtermaatschappij in Nederland gevestigd is, kan bevestigend worden beantwoord. In zo’n situatie kan wel een fiscale eenheid tussen alledrie de vennootschappen worden aangegaan, maar niet alleen tussen moeder- en kleindochtermaatschappij zonder de in Nederland gevestigde dochtermaatschappij. Genoemde leden vragen of hierbij geen sprake is van ongelijke behandeling en of de binnenlandse belastingplichtige nu niet gediscrimineerd wordt ten opzichte van de buitenlandse top- of tussenmaatschappij. Ook vragen deze leden of het in overeenstemming met het EU-recht is dat een binnenlandse belastingplichtige ongunstiger mag worden behandeld (gediscrimineerd) ten opzichte van een buitenlandse top- of tussenmaatschappij. In het concrete geval waar de leden van de fractie van de PVV op doelen – moeder-, dochter- en kleindochtermaatschappij alle in Nederland gevestigd – is er geen sprake van het gebruikmaken van de vrijheid van vestiging. Daardoor kan in dat geval geen beroep op het EU-recht worden gedaan.
De leden van de fractie van het CDA vragen in dit kader waarom ervoor gekozen is om bij een in Nederland gevestigde top- of tussenmaatschappij de voorwaarde te handhaven dat deze in de fiscale eenheid opgenomen wordt. In het verlengde hiervan geven deze leden aan zeer te hechten aan het streven naar een rechtsvormneutrale winstbelasting. De fiscale eenheid staat echter alleen open voor de besloten vennootschap met

beperkte aansprakelijkheid (bv), naamloze vennootschap (nv) en buitenlandse tegenhangers en dus niet voor belastingplichtige stichtingen, verenigingen of publiekrechtelijke rechtspersonen. Het is bovendien, aldus deze leden, aannemelijk dat er meer belastingplichtige stichtingen en publiekrechtelijke rechtspersonen zullen komen vanwege de (ten tijde van indiening van het verslag nog) aanstaande vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven. De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het momenteel niet mogelijk is voor een belastingplichtige stichting of vereniging om een fiscale eenheid te vormen. Tevens vragen deze leden waarom het niet mogelijk is om een fiscale eenheid te vormen tussen twee zustervennootschappen wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon de juridische en economische eigendom bezit.

Het onderhavige wetsvoorstel strekt ertoe het regime van de fiscale eenheid voor een tweetal situaties waarbij buitenlandse vennootschappen zijn betrokken in overeenstemming te brengen met het EU-recht. Hierbij is er gezien het belang van dit regime voor het – nationale en internationale – bedrijfsleven en voor de Belastingdienst, uitdrukkelijk voor gekozen om zo veel mogelijk aan te sluiten bij de voorwaarden en de uitwerking van het bestaande fiscale-eenheidsregime en de van de bestaande systematiek afwijkende, en daardoor veelal complexe, uitbreidingen te beperken tot hetgeen EU-rechtelijk vereist is (en dus in dit wetsvoorstel niet verder te gaan dan waartoe het EU-recht dwingt). Zie ook het antwoord hierna op de vraag van de leden van de fractie van de PVV over het ketenelement en het toerekeningselement als hoofdkenmerken van de fiscale eenheid. In algemene zin zou door de door de leden van de fractie van het CDA gevraagde additionele uitbreidingen het aantal complexe gevallen verder toenemen, hetgeen zou leiden tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Tevens zouden dergelijke uitbreidingen kunnen leiden tot een additionele budgettaire derving.

Met betrekking tot stichtingen en verenigingen is verder van belang dat deze (slechts) aan de heffing van de vennootschapsbelasting zijn onderworpen voor zover zij een onderneming drijven.[15] Anders dan bijvoorbeeld een nv en een bv zijn deze lichamen derhalve, als subject, beperkt belastingplichtig. Daarnaast zijn verenigingen en stichtingen naar hun aard niet gericht op het behalen van winst, zoals nv's en bv's dat wel zijn. Hierdoor verkeert een vereniging of een stichting in een wezenlijk andere positie dan laatstgenoemde rechtsvormen, hetgeen de aanleiding vormde het – op concerns toegespitste – fiscale-eenheidsregime niet op deze lichamen van toepassing te laten zijn. Indien een beperkt belastingplichtige stichting of vereniging als moedermaatschappij deel zou gaan uitmaken van een fiscale eenheid, zou dat verder tot gevolg kunnen hebben dat de (latere) heffing niet is verzekerd. De belasting van de maatschappijen van een fiscale eenheid wordt immers geheven alsof zij één belastingplichtige zijn. Daarbij worden de vermogensbestanddelen van de dochtermaatschappijen geacht deel uit te maken van het vermogen van de moedermaatschappij. Toegespitst op de situatie waarin een stichting of vereniging is opgenomen als moedermaatschappij van een fiscale eenheid zou dit zonder nadere regeling kunnen betekenen dat bepaalde inkomsten van de dochtermaatschappijen op deze wijze buiten de heffingsgrondslag vallen. Ten slotte zou een uitbreiding van de fiscale eenheid met stichtingen en verenigingen met zich brengen dat ook vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen (uit EU-landen) zouden moeten worden toegelaten. Dit zou kunnen leiden tot complexe en ongewenste kwalificatieproblemen.

De mogelijkheid om bij (vennootschappen van) publiekrechtelijke rechtspersonen een fiscale eenheid te vormen is – op overeenkomstige

---

[15] Met uitzondering van bepaalde stichtingen en verenigingen die in het belang van de volkshuisvesting werkzaam zijn. Deze zijn integraal belastingplichtig en kunnen ook als moedermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid.

wijze – ook aan de orde geweest tijdens de parlementaire behandeling van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Hierbij spelen de vergelijking met stichtingen en verenigingen en het belang van een gelijk speelveld een belangrijke rol.

De leden van de fractie van de PVV vragen in welke mate het ketenelement en het toerekeningelement te zien zijn als hoofdkenmerken van de regeling van de fiscale eenheid. Tevens vragen deze leden of de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014 geen inbreuk op deze twee elementen maakt en of die uitspraak niet de essentie van de regeling van de fiscale eenheid ontkracht.
Ook onder het onderhavige wetsvoorstel moeten in een structuur met alleen in Nederland gevestigde vennootschappen de tot de fiscale eenheid behorende vennootschappen een ononderbroken verticale keten vormen (ketenelement). De genoemde jurisprudentie van het HvJ EU leidt ertoe dat in de keten ook een in de EU/EER gevestigde tussen- of topmaatschappij moet worden toegestaan, waarbij een dergelijke tussen- of topmaatschappij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Het ketenelement blijft derhalve als belangrijk kenmerk van de fiscale-eenheidsregeling gehandhaafd, met dien verstande dat dit element iets anders wordt ingevuld. De belastingplichtigen die deel uitmaken van de fiscale eenheid moeten nog steeds een ononderbroken keten blijven vormen, waarbij die keten slechts onderbroken kan worden door een (kwalificerende) tussen- of topmaatschappij. Dit betekent dat de keten nog steeds niet onderbroken mag worden door een in Nederland gevestigde vennootschap aangezien deze niet als tussen- of topmaatschappij kan kwalificeren.
Hoofdkenmerk van de fiscale-eenheidsregeling is dat lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid worden behandeld als één belastingplichtige voor de Wet Vpb 1969. De werkzaamheden en het vermogen van alle dochtermaatschappijen worden dan toegerekend aan de moedermaatschappij van de fiscale eenheid (toerekeningelement). De uitbreiding zoals opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel leidt er alleen toe dat de mogelijkheid tot het kunnen toerekenen (op basis van de fiscale-eenheidsregeling) wordt verruimd, in die zin dat meer in Nederland gevestigde vennootschappen voor de fiscale-eenheidsregeling in aanmerking komen. Hoewel een zekere inbreuk wordt gemaakt op het ketenelement, wordt met het wetsvoorstel dus zo veel mogelijk recht gedaan aan de ketengedachte en het toerekeningelement, waarbij de uitbreiding van de fiscale-eenheidsregeling is beperkt tot de situaties die EU-rechtelijk noodzakelijk zijn.

De leden van de fractie van de PVV wijzen erop dat bij het onderhavige wetsvoorstel is aangegeven dat er voor de thans al bestaande rechttoe rechtaan fiscale eenheden niets verandert. Deze leden vragen voor welke reeds bestaande fiscale eenheden dit wetsvoorstel wel iets verandert.
Het onderhavige wetsvoorstel bevat een aanpassing van het bezitsvereiste op basis waarvan een belastingplichtige voortaan ten minste 95% van de *gehele* juridische en economische eigendom van de aandelen moet bezitten. Deze wijziging kan ook gevolgen hebben voor op het moment van indiening van het wetsvoorstel reeds bestaande fiscale eenheden. Fiscale eenheden waarbij de aandelen in een dochtermaatschappij zijn gecertificeerd met gebruikmaking van bijvoorbeeld een stichting administratiekantoor voldoen na de inwerkingtreding van de voorgestelde aanscherping van het bezitsvereiste ten aanzien van die dochtermaatschappij niet langer aan de vereisten voor een fiscale eenheid. De juridische eigendom van de aandelen in de dochtervennootschap is in dat geval namelijk niet geheel in bezit van een belastingplichtige die van de fiscale eenheid deel uitmaakt, aangezien de stichting administratiekantoor geen deel uitmaakt van die fiscale eenheid. Teneinde

op het moment van indiening van het wetsvoorstel bestaande fiscale eenheden de gelegenheid te bieden zich aan deze wijziging aan te passen, is in het wetsvoorstel een overgangsregeling opgenomen. Op basis daarvan vindt het vereiste van het bezit van de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen voor deze fiscale eenheden voor het eerst toepassing met ingang van het boekjaar dat aanvangt nadat 24 maanden zijn verstreken na indiening van het wetsvoorstel.

Rechtsvormeis

De leden van de fractie van de PVV vragen of het klopt dat de wetgeving van het land van vestiging bepalend is voor de vraag of er is voldaan aan de rechtsvormeis.
Niet de wetgeving van het land van vestiging, maar het civiele recht van het land van oprichting bepaalt de rechtsvorm van een entiteit. Voor beantwoording van de vraag of wordt voldaan aan de rechtsvormeis wordt vervolgens getoetst of die rechtsvorm vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een kwalificerend naar Nederlands recht opgericht lichaam.[16]

Vestigingsplaats

De leden van de fracties van de VVD, het CDA en de PVV, alsmede het lid Van Vliet vragen waarom de voorgestelde wijzigingen zich beperken tot EU/EER-situaties en waarom niet is gekozen voor een wereldwijd toepassingsbereik of een uitbreiding tot alle landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Tevens vragen de leden van de fractie van de VVD naar de budgettaire derving indien de reikwijdte van het wetsvoorstel zou worden uitgebreid naar derde landen.
Zoals hiervoor uiteengezet, zijn de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde aanpassingen noodzakelijk om het bestaande fiscale-eenheidsregime in overeenstemming te brengen met de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014. Het EU-recht verplicht er niet toe deze aanpassingen uit te breiden met top- en tussenmaatschappijen die zijn gevestigd in derde landen. Ook verplicht een OESO-conform non-discriminatieartikel in een belastingverdrag daar in de visie van het kabinet niet toe. Naar doel en strekking heeft een dergelijk artikel geen betrekking op consolidatieregels en soortgelijke regelingen, waaronder het Nederlandse fiscale-eenheidsregime. Het kabinet wijst in dit verband op het Commentaar op artikel 24 van het OESO-modelverdrag (non-discrimination)[17] en op de conclusie van A-G Wattel van 16 januari 2014.[18] In dit kader is verder van belang dat thans niet precies is te overzien welke ongewenste situaties zich zouden kunnen voordoen ingeval het bestaande fiscale-eenheidsregime nog verder wordt uitgebreid dan waartoe het EU-recht verplicht. Ook dit element is voor het kabinet aanleiding om de aanpassingen van het fiscale-eenheidsregime thans te beperken tot hetgeen noodzakelijk is, nog afgezien van het gegeven dat uitbreiding met in derde landen

[16] Zie ook het voorgestelde artikel 15, zevende lid, van de Wet Vpb 1969.

[17] Zie bijvoorbeeld paragraaf 77 van het Commentaar bij artikel 24, vijfde lid, van het OESO-modelverdrag, dat betrekking heeft op binnenlandse vennootschappen met buitenlandse aandeelhouders. Gewezen wordt voorts op paragraaf 41 van het Commentaar bij artikel 24, derde lid, van het OESO-modelverdrag, dat betrekking heeft op de gelijke behandeling van vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen

[18] A-G Wattel heeft in zijn conclusie van 16 januari 2014, nr. 13/03330, ECLI:NL:PHR:2015:73, geconcludeerd dat de non-discriminatiebepalingen uit de belastingverdragen niet verplichten tot een zogenoemde Papillon-fiscale eenheid. Zie tevens de uitspraak van Rechtbank Gelderland 22 januari 2015, nr. 14/2189, ECLI:NL:RBGEL:2015:240. Overigens heeft het Duitse Bundesfinanzhof eerder geoordeeld dat een Organschaft tussen een Britse houdstervennootschap zonder vaste inrichting in Duitsland met een Duitse dochter- en kleinderdochtervennootschap wel moest worden toegestaan.

gevestigde top- en tussenmaatschappijen een additionele budgettaire derving tot gevolg zou hebben. Een exacte raming hiervan is lastig te maken, maar de budgettaire derving van een dergelijke verdere uitbreiding kan in dezelfde orde van grootte liggen als die voor alleen de uitbreiding tot EU/EER-landen aangezien het toepassingsbereik dan fors verder wordt uitgebreid.

Bezitseis

De leden van de fractie van het CDA merken op dat onder de huidige regeling onder bepaalde omstandigheden ook een fiscale eenheid gevormd kan worden indien de moedermaatschappij niet de gehele eigendom heeft van de aandelen, maar wel alle zeggenschap over de dochter heeft, bijvoorbeeld in de situatie van een stichting administratiekantoor waarbij de moeder zeggenschap heeft over het stemrecht behorende bij de gecertificeerde aandelen. Onder de voorgestelde wijziging moet een moedermaatschappij ten minste 95% van de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen bezitten. De leden van de fracties van het CDA en D66 vragen waarom de bezitseis is aangescherpt tot ten minste 95% van de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen. Ook vragen de leden van de fractie van het CDA of het kabinet specifiek bedoeld heeft om het STAK-arrest[19], nu vijf jaar later, te repareren, alsmede wat de link is met onderhavig wetsvoorstel.
De uitkomst van het STAK-arrest past naar mijn mening niet zo goed in de concerngedachte van de fiscale eenheid. De aanscherping van de bezitseis tot ten minste 95% van de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen zorgt er vanuit deze optiek voor dat beter wordt voldaan aan die concerngedachte. In de situatie dat (een deel van) de aandelen (is of) zijn gecertificeerd, wordt niet voldaan aan het vereiste dat de gehele juridische en economische eigendom in het bezit van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij is, tenzij de certificering geschiedt via bijvoorbeeld een bv die zelf ook deel uitmaakt van de fiscale eenheid. De reden waarom de aanscherping nu wordt voorgesteld is dat de bezitseis ook van belang wordt met betrekking tot de in andere EU/EER-staten gevestigde top- en tussenmaatschappijen. Dit is ook de link met het wetsvoorstel. Wanneer aldaar voor de bepaling van de juridische eigendom de materiële zeggenschap (mede) bepalend zou zijn, zou dat aanzienlijke uitvoeringsproblemen met zich kunnen brengen. Zeker bij (internationale) structuren met een top- of tussenmaatschappij zou een materiële zeggenschapstoets zeer lastig uitvoerbaar (kunnen) zijn. Te denken valt daarbij bijvoorbeeld aan de beoordeling – in het kader van een materiële zeggenschapstoets – van op basis van een buitenlands rechtsregime (en niet in het Nederlands) opgestelde aktes, contracten en dergelijke. Vanuit deze optiek is het wenselijk om een duidelijker wettelijk toetsingskader te hebben dan een materiële zeggenschapstoets. Deze duidelijkheid wordt verkregen door de voorgestelde aanscherping van het bezitsvereiste. Het woord «gehele» heeft hierbij, dit in antwoord op een vraag van de NOB, niet alleen betrekking op de juridische eigendom, maar ook op de economische eigendom. Op de vraag van de leden van de fractie van D66 wat de gevolgen zijn van het wetgevend afwijken van het arrest, kan worden geantwoord dat hierdoor ook in zuiver binnenlandse situaties zal moeten worden voldaan aan het voorgestelde bezitsvereiste. Voor bestaande situaties wordt daartoe een overgangsperiode van 24 maanden voorgesteld. Deze overgangsperiode is ingegaan bij het indienen van dit wetsvoorstel op 16 oktober 2015.

[19] HR 18 juni 2010, nr. 08/03662, ECLI:NL:HR:2010:BK3803.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA waarom er geen fiscale eenheid mogelijk is indien in de schakels in het buitenland een vennootschap is opgenomen die naar Nederlandse maatstaven fiscaal transparant is, maar die in het land waarin deze is gevestigd over rechtspersoonlijkheid beschikt.
Op basis van het wetsvoorstel kunnen in Nederland gevestigde vennootschappen in een fiscale eenheid gevoegd worden indien (onder meer) aan de aangescherpte bezitseis wordt voldaan. Op grond van die bezitseis dient de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen in bezit te zijn van een of meer belastingplichtigen die van de fiscale eenheid deel uitmaken of van een top- of tussenmaatschappij. Bij een schakel in de vorm van een naar buitenlands recht opgerichte (personen)vennootschap met rechtspersoonlijkheid, die naar Nederlandse maatstaven transparant is, kan de economische eigendom van de aandelen in een Nederlandse (klein)dochtermaatschappij weliswaar toegerekend worden aan de (in Nederland gevestigde) participanten in die vennootschap, en kunnen deze participanten de zeggenschap daarover hebben, maar berust de juridische eigendom van die aandelen bij die buitenlandse vennootschap. Indien deze buitenlandse vennootschap verder niet de juiste rechtsvorm heeft, kan deze ook niet worden aangemerkt als een tussenmaatschappij. Alsdan zal niet de gehele juridische en economische eigendom van de aandelen in de (klein)dochtermaatschappij in handen zijn van tot de fiscale eenheid behorende vennootschappen of van tussenmaatschappijen. De buitenlandse vennootschap kan dan niet als schakel in de fiscale eenheid fungeren. Op de achtergrond van de voorgestelde aanscherping van de bezitseis is in het voorgaande antwoord al ingegaan. Hieraan ligt niet specifiek het tegengaan van mogelijke situaties van misbruik ten grondslag, dit in antwoord op de betreffende vraag van de leden van de fractie van het CDA en van de NOB.

Vervolgens vragen de leden van de fractie van het CDA of het weigeren van een transparante entiteit, omdat het geen kapitaalvennootschap is, ook getoetst is aan EU-aspecten. Deze leden vragen of het klopt dat deze wijziging feitelijk alleen effect heeft voor situaties met buitenlandse personenvennootschappen, omdat Nederlandse personenvennootschappen geen rechtspersoonlijkheid kennen, en of deze feitelijke werking in overeenstemming met het EU-recht is. Ook de leden van de fractie van D66 vragen in hoeverre hierbij een verschil ontstaat tussen binnenlandse en buitenlandse situaties en naar de EU-rechtelijke houdbaarheid van de bezitseis.
Het onder omstandigheden niet kunnen aangaan van een fiscale eenheid bij het gebruik van een buitenlandse personenvennootschap als schakel is het resultaat van een combinatie van twee vereisten die beide volledig verenigbaar zijn met het EU-recht, te weten het bezitsvereiste en het rechtsvormvereiste. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, is als gevolg van voorgestelde aanpassing van het bezitsvereiste ook geen fiscale eenheid mogelijk in de situatie waarin de aandelen geheel of gedeeltelijk zijn gecertificeerd en de juridische eigendom berust bij een lichaam dat geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid.[20] Dit kan dus ook een binnenlandse vennootschap zijn, denk bijvoorbeeld aan een stichting administratiekantoor. De aanscherping van de bezitseis ziet dus niet alleen op (bepaalde) buitenlandse vennootschappen. Voorts betekent ook de omstandigheid dat de aanscherping van de bezitseis bij (naar Nederlandse maatstaven) transparante personenvennootschappen effectief alleen gevolgen zal hebben voor naar buitenlands recht opgerichte personenvennootschappen (met rechtspersoonlijkheid), naar mijn mening niet dat sprake is van een belemmering. Indien een dergelijk samenwerkingsverband naar buitenlands recht in Nederland zou zijn gevestigd, zal

[20] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 20.

de (klein)dochtermaatschappij waarvan de aandelen worden gehouden door dat samenwerkingsverband ook geen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Hetzelfde zou gelden voor een (klein)dochtermaatschappij waarvan de aandelen worden gehouden door een naar Nederland recht opgericht transparant samenwerkingsverband met rechtspersoonlijkheid, als Nederland een dergelijke rechtsvorm zou kennen. Het kabinet ziet op dit punt dan ook geen EU-rechtelijke belemmeringen.

Onderworpenheidseis

In het wetsvoorstel wordt aan een tussen- en topmaatschappij als voorwaarde gesteld dat deze in het land van vestiging, zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld, onderworpen is aan een belasting naar de winst. De leden van de fracties van de PvdA en het CDA hebben verschillende vragen gesteld over de toepassing van deze onderworpenheidseis. Ook de NOB heeft hierover enkele vragen gesteld. Deze vragen hebben hun relevantie verloren aangezien de onderworpenheidseis voor top- en tussenmaatschappijen bij – de tegelijk met deze nota verzonden – nota van wijziging wordt aangepast. De in het wetsvoorstel opgenomen onderworpenheidseis wordt vervangen door de voorwaarde dat de top- of tussenmaatschappij, indien deze in Nederland gevestigd zou zijn, in Nederland aan de heffing van vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen. Een dergelijke voorwaarde sluit beter aan bij hetgeen met deze eis wordt beoogd, namelijk het voorkomen dat een fiscale eenheid via een top- of tussenmaatschappij mogelijk zou worden in situaties waarin deze in een vergelijkbare binnenlandse situatie niet mogelijk zou zijn geweest omdat het binnenlandse lichaam dat de positie inneemt van de top- of tussenmaatschappij, alsdan subjectief is vrijgesteld.

3. Fiscale eenheid in de nieuwe situaties nader beschouwd

3.1. Nederlandse moeder, buitenlandse dochtervennootschap en in Nederland gevestigde kleindochtermaatschappij

De leden van de fracties van de PvdA en de PVV vragen of, in de situatie dat er een fiscale eenheid via een tussenmaatschappij is gevormd tussen een in Nederland gevestigde moedermaatschappij en een in Nederland gevestigde verliesgevende (klein)dochtermaatschappij, het door de (klein)dochtermaatschappij geleden verlies tweemaal in aftrek kan komen. Eenmaal bij de moedermaatschappij als onderdeel van het resultaat van de fiscale eenheid en eenmaal bij de in het buitenland gevestigde tussenmaatschappij als liquidatieverlies.
In deze situatie dient onderscheid te worden gemaakt tussen het door de (klein)dochtermaatschappij met haar onderneming geleden verlies, dat door de fiscale eenheid bij de moedermaatschappij tot uitdrukking komt, en het verlies dat de tussenmaatschappij mogelijk in aanmerking zou kunnen nemen bij liquidatie van de (klein)dochtermaatschappij. Dit zijn naar aard en grootte twee verschillende verliezen, waarbij er natuurlijk wel een verband bestaat tussen het door de (klein)dochtermaatschappij in Nederland geleden ondernemingsverlies en het door de tussenmaatschappij op haar aandelen in de (klein)dochtermaatschappij geleden verlies. Bij de (klein)dochtermaatschappij gaat het om een in Nederland geleden verlies dat (terecht) bij de belastingheffing in Nederland in aanmerking wordt genomen. Op het liquidatieverlies bij de tussenmaatschappij is in beginsel het heffingsregime van toepassing dat geldt in de EU/EER-staat waarin de tussenmaatschappij is gevestigd. Of en op welk tijdstip dat liquidatieverlies bij de tussenmaatschappij in aftrek kan komen, wordt dus bepaald door het heffingsregime dat geldt in het land waarin de tussenmaatschappij is gevestigd. Als in het buitenland een regeling geldt die identiek is aan de Nederlandse liquidatieverliesregeling,

zoals door de leden van de fractie van de PvdA in hun vraagstelling is aangenomen, kan het verlies niet tweemaal in aftrek komen. Op basis van de Nederlandse liquidatieverliesregeling zou dat liquidatieverlies namelijk niet aftrekbaar zijn aangezien er door het bestaan van de fiscale eenheid bij de moedermaatschappij een recht geldt op enigerlei tegemoetkoming bij de belastingheffing ten aanzien van de verliezen van de (klein)dochtermaatschappij.
Voorts vragen de leden van de fractie van de PvdA of bij een later volgende liquidatie van de tussenhoudstermaatschappij een liquidatieverlies in aanmerking kan worden genomen bij de moedermaatschappij. De moedermaatschappij kan dan in beginsel een liquidatieverlies in aanmerking nemen, maar – kort gezegd – slechts voor zover aannemelijk wordt gemaakt dat het liquidatieverlies hoger is dan de verliezen van de gevoegde (klein)dochtermaatschappij die in het resultaat van de fiscale eenheid tot uitdrukking zijn gekomen. Met andere woorden: het wetsvoorstel voorkomt dubbele verliesneming in Nederland bij de moedermaatschappij.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe dubbele verliesneming wordt voorkomen ingeval op het belang in de buitenlandse tussenmaatschappij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. Deze leden vragen of het kabinet voornemens is om een gelijksoortige regeling te treffen als in artikel 36 van het Besluit fiscale eenheid 2003 is opgenomen. De NOB heeft hierover een soortgelijke vraag gesteld.
Artikel 36 van genoemd besluit bevat inderdaad al een regeling voor het tegengaan van dubbele verliesneming of dubbele winstneming voor een fiscale eenheid met een buitenlands belastingplichtige dochtermaatschappij waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. Voor het tegengaan van dubbele verliesneming of dubbele winstneming bij een tussenmaatschappij die als een niet-kwalificerende beleggingsdeelneming wordt aangemerkt, zal in het Besluit fiscale eenheid 2003 een met genoemd artikel overeenkomende regeling worden opgenomen.

3.2. Fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen

De leden van de fractie van het CDA achten het niet logisch dat de (zuster-)fiscale eenheid automatisch eindigt als de aandelen in de als moedermaatschappij aangewezen zustermaatschappij (X BV) door de topmaatschappij aan een derde worden verkocht, terwijl er nog meerdere zustermaatschappijen (Y BV en Z BV) bij die topmaatschappij achterblijven. Deze leden stellen dat hierdoor de strijd met het EU-recht nog niet geheel is weggenomen, aangezien in het geval de buitenlandse topmaatschappij in Nederland gevestigd zou zijn, de fiscale eenheid niet zou eindigen. Deze leden vragen waarom er niet voor is gekozen om het mogelijk te maken om een eerdere aanwijzing van een zustermaatschappij als moedermaatschappij, te wijzigen.De NOB heeft een soortgelijke vraag gesteld.
In het voorgestelde artikel 15, tiende lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 is expliciet geregeld dat de zusterfiscale-eenheid eindigt ingeval binnen die fiscale eenheid de (aangewezen) moedermaatschappij wijzigt. Indien vervolgens direct aansluitend een fiscale eenheid tot stand komt, zal in samenhang hiermee in het Besluit fiscale eenheid 2003 worden geregeld dat verschillende met de beëindiging van de fiscale eenheid samenhangende bepalingen geen toepassing vinden voor zover de samenstelling van de fiscale eenheid voor wat betreft de daarin opgenomen maatschappijen voor en na de wijziging van de aangewezen moedermaatschappij niet verandert. In zoverre bestaat dus de mogelijkheid van een fiscaal geruisloze voortzetting van de fiscale eenheid. Zie ook de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging waarin een meer algemene regeling is opgenomen voor de gevallen

waarin een (zuster-)fiscale eenheid als gevolg van herstructureringen eindigt en voor de mogelijkheid tot fiscale geruisloze voortzetting bij een aansluitende fiscale eenheid. Het kabinet ziet in de gevolgde benadering geen EU-rechtelijke belemmeringen aangezien steeds een mogelijkheid tot fiscaal geruisloze voortzetting zal worden geboden in gevallen waarin de fiscale eenheid ten aanzien van een maatschappij niet zou zijn beëindigd wanneer de topmaatschappij en eventuele tussenmaatschappijen in Nederland zouden zijn gevestigd en als moedermaatschappij, onderscheidenlijk dochtermaatschappij, deel zouden uitmaken van de fiscale eenheid.
Deze benadering maakt het mogelijk om – indien nodig – nadere voorwaarden op te nemen voor de fiscaal geruisloze voortzetting van de fiscale eenheid. Bij een wijziging van de aangewezen moedermaatschappij zal in de voortzettingsbepaling bijvoorbeeld worden geregeld dat bij een latere beëindiging van de aansluitende zuster-fiscale eenheid niet meer verliezen van de voorafgaande fiscale eenheid bij de nieuwe moedermaatschappij kunnen achterblijven dan mogelijk zou zijn geweest wanneer de moedermaatschappij niet was gewijzigd.
In de door de leden van de fractie van het CDA geschetste situatie zal bij verkoop van alle aandelen in X BV door de topmaatschappij de fiscale eenheid eindigen. Indien vervolgens tussen Y BV en Z BV direct aansluitend aan dat beëindigingsmoment een nieuwe zuster-fiscale eenheid tot stand komt, bestaat een mogelijkheid tot fiscaal geruisloze voortzetting. Deze situatie kan namelijk worden beschouwd als een wijziging van de moedermaatschappij (van X BV naar Y BV of van X BV naar Z BV). Alsdan is ten aanzien van X BV uiteraard wel sprake van een ontvoeging.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA waarom de zustermaatschappij die als moedermaatschappij wordt aangewezen bij aanvang van de fiscale eenheid haar boekjaar moet afsluiten, terwijl een moedermaatschappij van een reguliere fiscale eenheid dit niet hoeft.
Aangezien de aangewezen moedermaatschappij ten opzichte van de topmaatschappij een vergelijkbare positie inneemt als een dochtermaatschappij ten opzichte van de moedermaatschappij van een zuiver binnenlandse fiscale eenheid, dient de aangewezen moedermaatschappij haar boekjaar op gelijke wijze af te sluiten als een te voegen dochtermaatschappij. Overigens geldt deze eis slechts indien de maatschappij in de loop van een boekjaar deel gaat uitmaken van de fiscale eenheid.
Voor het geval een topmaatschappij de aandelen in een nieuwe vennootschap verwerft en die vennootschap als dochtermaatschappij in de loop van het boekjaar deel gaat uitmaken van een bestaande zuster-fiscale eenheid, kan naar aanleiding van de betreffende vraag van de NOB worden bevestigd dat de aangewezen moedermaatschappij van de bestaande zuster-fiscale eenheid haar boekjaar niet hoeft af te sluiten. Dit is echter anders indien als gevolg van de voeging van die nieuwe vennootschap in de loop van het boekjaar een bestaande reguliere fiscale eenheid wordt uitgebreid met een zustervennootschap en er in feite voor het eerst (ook) een zuster-fiscale eenheid ontstaat. In dat geval dienen ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 de moedermaatschappij van de bestaande reguliere fiscale eenheid en de dochtermaatschappij (de nieuw verworven vennootschap) hun boekjaar af te sluiten.

De leden van de fractie van het CDA merken op dat bij een «gewone» fiscale eenheid de dochtermaatschappij een deel van de aandelen in de moedermaatschappij kan hebben. Deze leden vragen of het kabinet kan aangeven waarom dat bij een fiscale eenheid van zustermaatschappijen niet mag. In het verlengde hiervan vraagt de NOB waarom een zustermaatschappij waarin een andere zustermaatschappij een aandelenbelang heeft, niet als moedermaatschappij kan worden aangewezen. De NOB

vraagt verder hoe de opmerking in de memorie van toelichting dat genoemde eis niet geldt indien de zustermaatschappijen belangen in elkaar hebben, zich verhoudt met de wettekst, die deze versoepeling niet lijkt te kennen.
Op basis van de derde volzin van het voorgestelde artikel 15, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 kunnen de maatschappijen in een zuster-fiscale eenheid in beginsel kiezen welke belastingplichtige als moedermaatschappij wordt aangemerkt. Hierbij geldt volgens de vierde volzin van genoemde tweede lid de beperking dat een belastingplichtige waarvan aandelen worden gehouden door een andere maatschappij die deel uitmaakt van dezelfde fiscale eenheid, niet als moedermaatschappij kan worden aangewezen. Achtergrond hiervan is dat het in een situatie waarin een vennootschap een (controlerend) belang heeft in een andere vennootschap, niet logisch is om laatstgenoemde vennootschap als moedermaatschappij aan te merken (terwijl deze in werkelijkheid een dochtermaatschappij van eerstgenoemde vennootschap is). In de situatie waarin beide vennootschappen aandelen in elkaar hebben, gaat deze feitelijke «rangorde» niet (of minder) op, kan de beperking niet worden toegepast, en herleeft de hoofdregel met een keuzemogelijkheid. Om praktische redenen is er hierbij van afgezien om eisen te stellen aan de omvang van de verschillende belangen.

3.3. Verschillende situaties

Aan de leden van de fractie van de PvdA kan worden bevestigd dat een bestaande zuster-fiscale eenheid zonder beëindiging kan worden uitgebreid indien de topmaatschappij van die fiscale eenheid een nieuwe vennootschap opricht en die nieuwe vennootschap als moedermaatschappij deel gaat uitmaken van de bestaande zuster-fiscale eenheid. Dit is in lijn met de bestaande praktijk waarin zich ook geen verbreking voordoet indien een bestaande fiscale eenheid deel gaat uitmaken van een andere (grotere) fiscale eenheid.

3.4. Een niet in Nederland gevestigde vennootschap met een vaste inrichting in Nederland

De leden van de fractie van de PVV schetsen de situatie waarin een binnen de EU/EER, maar niet in Nederland, gevestigd lichaam met een vaste inrichting in Nederland, alle aandelen bezit van een in Nederland gevestigde bv, waarbij deze aandelen niet behoren tot het vermogen van de in Nederland aanwezige vaste inrichting. Op de vraag van de leden van de fractie van de PVV waarom het mogelijk wordt om ook in deze situatie een fiscale eenheid aan te gaan, kan worden geantwoord dat dit geschiedt om strijdigheid met het EU-recht te voorkomen.

3.5. Bepaling tegen dubbele verliesneming bij vorderingen

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de werking van het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 in de volgende situatie. Een Nederlandse moedermaatschappij (M) vormt een fiscale eenheid met een Nederlandse kleindochtermaatschappij (KD) via een tussenmaatschappij (TM). M heeft een vordering op TM en TM heeft een vordering op KD. TM scheldt de vordering op KD kwijt om zakelijke redenen. De vordering van M op TM daalt in waarde. Volgens genoemde leden leidt artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 hier tot dubbele heffing, omdat de kwijtscheldingswinst veelal belast zal zijn.
Het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 sluit de aftrek van een verlies op de vordering op TM uit als dit verlies, kort gezegd, verband houdt met een aan KD toerekenbaar negatief bedrag aan winst van de fiscale eenheid. Het aan KD toerekenbare (negatief) bedrag is

het saldo van alle elementen van het fiscale-eenheidsresultaat die aan KD kunnen worden toegerekend en omvat dus ook een eventuele belaste kwijtscheldingswinst. Voor zover het bedrag van de eventueel te belasten kwijtscheldingswinst aan KD toerekenbaar is en leidt tot een vermindering van het aan KD toerekenbare negatieve bedrag aan winst, verhindert het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 dan geen afwaardering van de vordering op TM, en zal zich dus geen dubbele heffing voordoen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of er een samenloop kan plaatsvinden tussen het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 en het leerstuk van de hybride of onzakelijke lening. Daarbij vragen deze leden of het klopt dat hybride leningen niet onder dit artikelonderdeel vallen omdat dergelijke leningen fiscaal worden geherkwalificeerd tot eigen vermogen. Voorts vragen deze leden of het klopt dat onzakelijke leningen ook niet onder dit artikelonderdeel kunnen vallen omdat het afwaarderingsverlies ter zake van een onzakelijke lening niet aftrekbaar is.

Voor zover er geen afwaardering ten laste van de fiscale winst kan plaatsvinden, geldt artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 dienaangaande niet.

De leden van de fractie van de PVV vragen of dubbele verliesneming bij vorderingen alleen mogelijk is in de situatie van een buitenlandse tussenmaatschappij of dat dit ook mogelijk is in de situatie van een binnenlandse dochtervennootschap. Deze leden vragen verder of de voorgestelde oplossing om dubbele verliesneming te voorkomen wel in voldoende mate «constructie-proof» is, dan wel of het is aan te bevelen om een nadere antimisbruikbepaling op te nemen.

Het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 richt zich tegen een specifieke vorm van dubbele verliesneming bij een fiscale eenheid met een tussenmaatschappij, een topmaatschappij of een buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 15, achtste lid, van de Wet Vpb 1969. In dit achtste lid wordt geregeld dat, kort gezegd, de verliezen op een schuldvordering van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij op een tussenmaatschappij, een topmaatschappij of een buitenlandse belastingplichtige zoals hiervoor bedoeld, bij de fiscale eenheid niet in aftrek kunnen worden gebracht indien deze verband houden met verliezen die door een andere dochtermaatschappij van de fiscale eenheid worden of zijn geleden. Ten aanzien van een schuldvordering op een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij die tot dezelfde fiscale eenheid behoort, vallen vordering en schuld binnen de fiscale eenheid tegen elkaar weg, kan een dergelijke dubbele verliesneming zich niet voordoen en bestaat dus geen behoefte aan een dergelijke bepaling. Indien sprake is van een schuldvordering van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij op een in Nederland gevestigde dochtervennootschap die *niet* tot de(zelfde) fiscale eenheid behoort, is het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 niet van toepassing. Hetzelfde geldt overigens voor een schuldvordering op een in het buitenland gevestigde vennootschap die niet als top- of tussenmaatschappij fungeert (of heeft gefungeerd). Met het gekozen toepassingsbereik voor genoemd achtste lid worden de «nieuwe» (Papillon- en zuster-)fiscale eenheden materieel zo veel mogelijk gelijk behandeld als reguliere fiscale eenheden onder de huidige wetgeving. Dit past ook bij de in het wetsvoorstel gemaakte keuze om zo veel mogelijk aan te sluiten bij de voorwaarden en de uitwerking van het bestaande fiscale-eenheidsregime en niet verder te gaan dan waartoe het EU-recht dwingt. Het kabinet verwacht dat deze bepaling voldoende «constructie-proof» is, maar volgt de ontwikkelingen in de praktijk nauwlettend en zal ingrijpen als dat nodig is.

De leden van de fractie van het CDA en het lid Van Vliet vragen hoe in de praktijk wordt omgegaan met Papillon- en zuster-fiscale eenheden die al voor het in werking treden van onderhavig wetsvoorstel tot stand zijn gekomen en waarbij al een vordering op een tussen- of topmaatschappij is afgewaardeerd, dan wel waarbij reeds sprake is geweest van (een vorm van) dubbele verliesneming.
De in onderhavig wetsvoorstel opgenomen maatregelen met betrekking tot het voorkomen van dubbele verliesneming worden van toepassing nadat dit wetsvoorstel tot wet is verheven en in werking is getreden. Indien bijvoorbeeld voorafgaand aan die inwerkingtredingsdatum een schuldvordering op de tussenmaatschappij is afgewaardeerd of de tussenmaatschappij is geliquideerd, zijn de voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de artikelen 15ac en 13d van de Wet Vpb 1969 hierop niet van toepassing.[21] Om de voorgestelde wijzigingen in die gevallen wel van toepassing te laten zijn, zou hieraan terugwerkende kracht moeten worden verleend. Hiervoor is niet gekozen. Het is de verwachting dat een liquidatie van een tussenmaatschappij, of een afwaardering van een schuldvordering op een top- of tussenmaatschappij, bij een Papillon- of zuster-fiscale eenheid, voor de inwerkingtreding van onderhavig wetsvoorstel, niet of slechts in beperkte mate zal voorkomen in verband met de beperkte tijd die nog rest tot het vermoedelijke tijdstip van inwerkingtreding.

4. EU-aspecten

De vragen van de leden van de PvdA en het lid Van Vliet zijn beantwoord in de inleiding bij de beantwoording van de gestelde vragen naar aanleiding van de zaak Groupe Steria.

5. Uitvoeringsaspecten en gevolgen voor het bedrijfsleven

De leden van fractie van de PvdA stellen enkele vragen over de personele inzet die is geraamd voor dit wetsvoorstel. Daarbij is het goed onderscheid te maken tussen verzoeken fiscale eenheid zonder, en met toepassing van de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014.
De verzoeken waarop deze uitspraak niet van toepassing is, zijn doorgaans relatief gemakkelijk te behandelen. Het bijbehorende beoordelingsproces is zodanig ingericht dat een administratief medewerker van de Belastingdienst in het overgrote deel van de gevallen binnen een half uur kan vaststellen of op het verzoek een goedkeurende beschikking kan volgen. Na het afgeven van die goedkeurende beschikking is het werk gedaan, behoudens een aantal uitzonderingsgevallen. De leden van de fractie van de PvdA vragen hoeveel FTE er nodig zijn voor de behandeling van 150 à 200 zuiver binnenlandse fiscale-eenheidsverzoeken. Dat komt, gelet op het bovenvermelde, neer op afgerond 0,1 FTE. Daarnaast moet de Belastingdienst gedurende het bestaan van de fiscale eenheid in voorkomende gevallen toetsen of nog aan de voorwaarden is voldaan waaronder de fiscale eenheid tot stand gekomen is, als onderdeel van het reguliere toezicht.
De verzoeken die binnen de reikwijdte van de genoemde uitspraak van het HvJ EU en daarmee onder het wetsvoorstel vallen, zijn van een geheel andere, meer complexe orde.
Zo moeten bij het voeren van vooroverleg en het beoordelen van het verzoek beschikking fiscale eenheid de relevante feiten en omstandigheden (veelal onderbouwd met niet in de Nederlandse taal gestelde

[21] Overigens ziet het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 wel op afwaarderingen van schuldvorderingen die na de inwerkingtredingsdatum in aanmerking worden genomen, maar die verband houden met verliezen die door een andere dochtermaatschappij van de fiscale eenheid zijn geleden voorafgaand aan die datum.

documenten) voor het hele concern worden beoordeeld door een medewerker op academisch niveau.
Ook na het afgeven van een goedkeurende beschikking zal in voorkomende gevallen beoordeeld moeten worden of nog steeds aan de voorwaarden wordt voldaan. Bijvoorbeeld herstructureringen in het buitenland kunnen van invloed zijn op de Nederlandse fiscale eenheid. Dit kan arbeidsintensieve trajecten met zich brengen. Onderdeel van die beoordeling is onder andere de toets aan de bepalingen die dubbele verliesverrekening moeten voorkomen en de samenloopbepaling met artikel 13l van de Wet Vpb 1969. Daarnaast worden interne maatregelen genomen om onvoorziene gevolgen van de uitspraak van het HvJ EU op te sporen en – indien deze ongewenst zijn – tegen te gaan.
Al deze activiteiten zijn verwerkt in de geraamde personele inzet als gevolg van het wetsvoorstel waarmee uitvoering wordt gegeven aan de genoemde uitspraak, inclusief de opsporing en bestrijding van ongewenste gevolgen en misbruiksituaties. Hiermee komt de behandelduur naar verwachting op gemiddeld ruim acht werkdagen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de waarborgen die worden aangebracht om misbruik op te sporen zonder dat dit ten koste gaat van de overige controletaken. De leden van de fractie van de SP vragen of de ongeveer 11 FTE die nodig zijn voor de uitvoering van dit wetsvoorstel van buiten worden aangetrokken. Tevens vragen zij of de capaciteit van de Belastingdienst wordt uitgebreid.
Zoals beschreven in de investeringsagenda is de Belastingdienst bezig met de ontwikkeling van informatiegestuurd toezicht.[22] De waarborgen waar de leden van de fractie van de PvdA naar vragen, liggen mede in die ontwikkeling besloten. Eenvoudig gezegd worden met deze beweging big data ingezet voor geautomatiseerde controles en correcties, waardoor (specialistische) medewerkers de ruimte krijgen om specifieke controletaken op zich te nemen, bijvoorbeeld de extra taken voor de fiscale eenheid. Ook de mate waarin gebruik en eventueel misbruik van de nieuwe mogelijkheden rond de fiscale eenheid zich zullen ontwikkelen kan een factor zijn. De Belastingdienst zal indien nodig mensen van buiten voor deze specifieke taak aantrekken.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het gebruikelijk is dat de Belastingdienst voor de uitoefening van toezicht in het kader van dit wetsvoorstel afhankelijk is van actie en melding door belastingplichtigen. Verder vragen deze leden of het verstandig is een wetsvoorstel in te voeren waarbij de Belastingdienst afhankelijk is van belastingplichtigen bij de controle. Ook vragen zij of dit in lijn is met de doelstelling om het belastingstelsel te vereenvoudigen.
In het algemeen geldt dat de Belastingdienst voor veel fiscale regelingen (mede) afhankelijk is van informatie afkomstig van de belastingplichtige. Denk bijvoorbeeld aan het doen van aangifte inkomstenbelasting. Dit is in het huidige regime van de fiscale eenheid trouwens ook het geval.
De belastingplichtige kiest overigens zelf of hij gebruikmaakt van de mogelijkheid om een fiscale eenheid aan te vragen. Het is dan ook in zijn belang om de relevante informatie in dat kader te verschaffen.
Het onderhavige wetsvoorstel is noodzakelijk om de complexe gevolgen van de uitspraak van het HvJ EU van 12 juni 2014 te implementeren in de Nederlandse fiscale wetgeving. De afhankelijkheid waarop de leden doelen, is een gevolg van die uitspraak. Het is primair de belastingplichtige die het complete overzicht van de feiten en omstandigheden heeft die een rol kunnen spelen bij een fiscale eenheid waarbij een top- of tussenmaatschappij is betrokken. Met deze wijze van implementeren van

[22] Kamerstukken II 2014/15, 31 066. nr. 236.

de gevolgen van de uitspraak van het HvJ EU is getracht de regelgeving zo eenvoudig mogelijk te houden.

Het lid Van Vliet vraagt of bij de berekening van de uitvoeringsaspecten en gevolgen voor het bedrijfsleven ook rekening is gehouden met de kosten die gepaard gaan met de gestelde voorwaarde dat de zustermaatschappij die als moedermaatschappij wordt aangewezen, haar boekjaar op gelijke wijze moet afsluiten als een te voegen dochtermaatschappij bij aanvang van een fiscale eenheid in de loop van het boekjaar. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord.
Voorts vraagt genoemd lid hoe vaak naar verwachting sprake zal zijn van een dergelijke afsluiting van het boekjaar als gevolg van de nieuwe wetgeving.
De beste inschatting die als antwoord kan worden gegeven, is dat dit een gering aantal gevallen zal betreffen. Hieraan ligt de volgende redenering ten grondslag. Uit de ervaringscijfers volgt dat in ongeveer twee derde van 179 ingediende verzoeken wordt verzocht om een fiscale eenheid tussen zustermaatschappijen. Daarbij zal slechts sprake zijn van een afsluiting van het boekjaar als wordt verzocht om de fiscale eenheid in de loop van het boekjaar tot stand te brengen met als gevolg dat de – door de aanvragers – aangewezen moedermaatschappij haar boekjaar moet afsluiten. Bovendien moeten dochtermaatschappijen als zij kiezen voor voeging in de loop van het jaar ook onder de huidige wetgeving hun boekjaar afsluiten. In zoverre is er dus geen sprake van een wijziging als gevolg van dit wetsvoorstel.

6. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de PvdA zien graag voorstellen tegemoet om de derving als gevolg van de uitbreiding van de fiscale eenheid te dekken binnen het domein van de vennootschapsbelasting.
Het kabinet heeft gekozen voor dekking van het wetsvoorstel binnen het domein van de vennootschapsbelasting. Deze dekking is deels gevonden in de beschikbare middelen in het lastenkader. Het resterende deel van de dekking zal taakstellend worden gezocht in de uitkomsten van de definitieve actierapporten van het project *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS-project)[23] dat de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld of, indien noodzakelijk, anderszins binnen het Vpb-domein. De uitkomsten van het BEPS-project zijn pas in het najaar van 2015 bekend geworden. Voorstellen voor deze maatregelen worden dit jaar uitgewerkt in het Belastingplan 2017. Voor wat betreft de derving in 2016 heeft het kabinet ervoor gekozen om deze voor een deel uit een tijdelijke verhoging van de Awf-premie te dekken. Dit betreft een tijdelijke verhoging, die in 2018 en 2019 wordt teruggegeven, hetgeen in die jaren onderdeel vormt van het taakstellende bedrag.

De budgettaire gevolgen worden geraamd op € 139 miljoen in 2016 en € 41 miljoen structureel, zo merken de leden van de fractie van de SP op. Deze leden vragen of deze afloop kan worden verklaard.
Door de in het wetsvoorstel opgenomen uitbreidingen worden verliezen van vennootschappen die hierdoor een fiscale eenheid kunnen vormen ruimer verrekenbaar en wordt in voorkomende gevallen verliesverdamping voorkomen. De hogere derving van de uitbreidingen in de eerste jaren na invoering is het gevolg van het feit dat de verliezen die in een jaar gemaakt worden, met de uitbreidingen nu direct verrekenbaar worden met de winsten van de moedermaatschappij of van de kleindochtermaatschappij. In de oude situatie zouden die verliezen pas na enkele jaren

[23] Inmiddels heeft de Europese Commissie op 28 januari 2016 een pakket met voorstellen gepresenteerd dat voorziet in de implementatie van de OESO BEPS-actiepunten op EU-niveau.

verrekend worden dan wel verdampen. Hierdoor is er een tijdelijke hogere derving omdat verliesverrekening als het ware naar voren wordt gehaald. Structureel is er alleen het effect dat minder verliezen zullen verdampen. Deze derving bedraagt € 41 miljoen.

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel de Awf-premie incidenteel is verhoogd ter dekking van dit wetsvoorstel en of deze verhoging voornamelijk bij de werkgever dan wel bij de werknemer terechtkomt.
Het deel van de derving in 2016 als gevolg van de uitbreidingen van het fiscale-eenheidsregime dat wordt gedekt door de Awf-premie in 2016 komt overeen met een incidentele verhoging van de Awf-premie met 0,07%-punt. Deze verhoging komt volledig bij werkgevers terecht.
Voorts vragen de leden van de fractie van de SP of meer specifiek kan worden ingegaan op de dekking vanaf 2017. Ook de leden van de fractie van D66 vragen een nadere toelichting op de dekking van de geraamde derving.
De budgettaire derving vanaf 2017 wordt voor € 41 miljoen gedekt uit middelen in het lastenkader. Het restant van de budgettaire derving wordt gedekt door een aflopende taakstelling voor maatregelen die volgen uit het BEPS-project dan wel, indien noodzakelijk, door andere maatregelen binnen het Vpb-domein. De taakstelling BEPS (voor wat betreft de dekking van de aanpassing van de fiscale eenheid) betreft € 159 miljoen in 2017 aflopend naar € 0 in 2024. In onderstaande tabel is de dekking van de derving als gevolg van de aanpassingen van de regeling van de fiscale eenheid in detail weergegeven:

Tabel 1: Dekking aanpassing regeling fiscale eenheid (bedragen in miljoenen euro)

	2015	2016	2017	2018	2019	structureel
Aanpassing fiscale eenheid[1]	**– 126**	**– 139**	**– 135**	**– 119**	**– 99**	**– 41**
Dekking:						
Incidentele verhoging Awf-premie		122		– 61	– 61	
Inzet beschikbare middelen lastenverlichting bedrijfsleven		78	41	41	41	41
Taakstelling BEPS (deel t.b.v. dekking fiscale eenheid)			159	139	119	
Totaal dekking		**200**	**200**	**119**	**99**	**41**
Over/onderdekking	– 126	61	65	0	0	0

[1] Omdat er geen reële mogelijkheden waren om de derving in 2015 van adequate dekking te voorzien, wordt de derving in 2015 uitgesmeerd over de jaren 2016 en 2017. Cumulatief is de derving over 2015–2017 € 400 miljoen. Indien dit wordt uitgesmeerd over 2016 en 2017 leidt dit tot een te dekken derving van € 200 miljoen in deze jaren.

De leden van de fractie van de SP vragen tevens of het kabinet het met deze leden eens is dat het grootbedrijf, dat in absolute zin het meest profiteert van de uitbreiding, ook de dekking voor het grootste deel zou moeten betalen.
De aanpassing van de wetgeving rond de fiscale eenheid is een generieke uitbreiding die – ondanks dat het grootbedrijf in absolute zin meer van deze verruiming profiteert – impact heeft op zowel groot-, midden- als kleinbedrijf. Bedacht dient te worden dat het behoud van de huidige fiscale-eenheidsregeling, als gevolg van de in het wetsvoorstel gemaakte keuze voor uitbreiding in plaats van afschaffing of vervanging van deze regeling door een minder vergaande regeling, van belang is voor zowel groot-, midden- als kleinbedrijf. Redengevend voor deze keuze is immers met name de rol die de fiscale eenheid speelt bij de belastingheffing van (grote en kleine) concerns, en de gevolgen die zijn verbonden aan afschaffing daarvan. Het kabinet acht de keuze voor dekking van het wetsvoorstel binnen het domein van de vennootschapsbelasting om die reden dan ook passend. Het is echter niet mogelijk om de dekking

een-op-een te laten betalen door die bedrijven die gebruikmaken van de verruiming van het fiscale-eenheidsregime. Overigens zullen de potentiële maatregelen die volgen uit het BEPS-project tevens impact kunnen hebben op zowel het groot-, midden- als kleinbedrijf, maar naar verwachting (in absolute zin) ook meer op het grootbedrijf.

Het lid Van Vliet vraagt of bij de berekening van de meerjarenreeks van de budgettaire derving rekening is gehouden met de gevolgen van de gestelde voorwaarde dat de zustermaatschappij die als moedermaatschappij wordt aangewezen, bij aanvang van een fiscale eenheid in de loop van een boekjaar, haar boekjaar op gelijke wijze moet afsluiten als een te voegen dochtermaatschappij. Hierop kan worden geantwoord dat dit effect in de raming is meegenomen.

7. NOB-commentaar

De leden van de fractie van het CDA vragen om tevens in te gaan op de vragen en opmerkingen van de NOB in haar commentaar op onderhavig wetsvoorstel. Hierna wordt op die vragen ingegaan voor zover deze niet eerder in deze nota zijn besproken.

De voorgestelde wetswijziging treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wetswijziging wordt geplaatst. Deze onmiddellijke werking houdt naar de mening van de NOB in dat de gewijzigde regels alleen van toepassing zullen zijn op beschikkingen fiscale eenheid die na de inwerkingtreding zijn gegeven en niet op beschikkingen fiscale eenheid die zijn gegeven met toepassing van het beleidsbesluit van 16 december 2014. Een andere uitleg zou volgens de NOB niet stroken met het overgangsrecht waarin bij de herziening van het regime fiscale eenheid in 2003 is voorzien en de recente uitspraak van de Hoge Raad van 2 oktober 2015.[24]
In de tot aan de herziening van het fiscale-eenheidsregime in 2003 geldende regeling werden bij een beschikking fiscale eenheid voorwaarden gesteld door de Minister van Financiën, veelal gebaseerd op de zogenaamde standaardvoorwaarden. De aan een fiscale eenheid gestelde voorwaarden bleven gedurende het gehele bestaan van de fiscale eenheid van toepassing. Latere wijzigingen van de standaardvoorwaarden hadden destijds in beginsel geen gevolgen voor reeds bestaande fiscale eenheden. Het stellen van voorwaarden per fiscale eenheid afzonderlijk bleek een zekere ongelijkheid tussen fiscale eenheden te kunnen veroorzaken en leidde tot handel in fiscale eenheden met oude voorwaarden. Per 1 januari 2003 is het regime van de fiscale eenheid daarom opgenomen in algemeen geldende regelgeving, waaronder met name de artikelen 15 tot en met 15a van de Wet Vpb 1969 en het Besluit fiscale eenheid 2003. Een wijziging van die algemeen geldende regelgeving is daarbij ook van toepassing op fiscale eenheden die op het tijdstip van inwerkingtreding van die wijziging reeds bestaan. Dit strookt ook met het door de NOB aangehaalde arrest van 2 oktober 2015 waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat alleen wordt afgeweken van het uitgangspunt dat aan nieuwe regels onmiddellijke werking toekomt indien dat uitdrukkelijk is vastgelegd in een wettelijk voorschrift. In verband met de diverse gevolgen van de codificatie van de standaardvoorwaarden is bij de herziening van het fiscale-eenheidsregime in 2003 voorzien in overgangsrecht. In het onderhavige wetsvoorstel is dat, met uitzondering van het tegemoetkomende overgangsrecht ten aanzien van de aanscherping van het bezitsvereiste, echter niet aan de orde. Op basis van de hoofdregel worden de in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde (andere) wijzigingen van de regelgeving op het tijdstip van inwerking-

[24] HR 2 oktober 2015, nr. 14/02335, ECLI:NL:HR:2015:2795.

treding dientengevolge ook van toepassing op alle fiscale eenheden die op dat tijdstip reeds bestaan.

De voorgestelde wijziging van artikel 13l, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 ziet op de samenloop van de voorgestelde regeling van de fiscale eenheid met de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. De NOB meent dat deze wijziging op twee gedachten hinkt aangezien de voorgestelde tweede volzin, onderdeel a, van genoemd vierde lid uitgaat van het elimineren van het eigen vermogen van de (klein)dochtermaatschappij, terwijl onderdeel b van genoemde volzin aansluit bij de waarde van de deelneming in de tussenmaatschappij op de balans van de moedermaatschappij.
Ingeval de aandelen in een tot de fiscale eenheid behorende (klein)dochtermaatschappij middellijk via een tussenmaatschappij worden gehouden, maakt de tussenmaatschappij geen deel uit van de fiscale eenheid. De werkzaamheden en het vermogen van de betreffende (klein)dochtermaatschappij worden binnen de fiscale eenheid toegerekend aan de moedermaatschappij. Als uitgangspunt geldt verder dat bij voeging van de via de tussenmaatschappij gehouden (klein)dochtermaatschappij, de fiscale boekwaarde van de deelneming in die tussenmaatschappij niet wijzigt. Dit heeft tot gevolg dat in de fiscale balans van de moedermaatschappij twee keer rekening wordt gehouden met het vermogen van de (klein)dochtermaatschappij, namelijk eenmaal via de deelneming in de tussenmaatschappij en eenmaal via de toerekening van het vermogen van de (klein)dochtermaatschappij.[25] Deze uitwerking van de voorgestelde aanpassing van het fiscale-eenheidsregime kan ongewenste gevolgen hebben bij het berekenen van de deelnemingsschuld voor toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. Dit doet zich in het bijzonder voor indien de verkrijgingsprijs van de deelneming in de tussenmaatschappij ingevolge artikel 13l, vijfde of tiende lid, van de Wet Vpb 1969 bij de moedermaatschappij buiten aanmerking blijft voor het berekenen van de deelnemingsschuld. In dat geval zou de combinatie van de toerekening van het vermogen van de (klein)dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij en het niet in aanmerking nemen van de verkrijgingprijs in de tussenmaatschappij namelijk tot een lagere deelnemingsschuld leiden dan in overeenstemming is met de ratio van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente. Indien er, zoals in dit wetsvoorstel, voor wordt gekozen om alleen dit effect op de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente tegen te gaan, kan dit worden bereikt door aan te sluiten bij de laagste van de door de NOB genoemde – en in de genoemde onderdelen a en b opgenomen – twee elementen. Aan de hand van een – ook door de NOB gevraagd – voorbeeld kan dit nader worden toegelicht.

Voorbeeld

De fiscale balans van moedermaatschappij BV M ziet er op het begin en het einde van het boekjaar als volgt uit:

Deelneming NV TH	1.000	Eigen vermogen	1.000
		Vreemd vermogen	0
	1.000		1.000

[25] Indien de (klein)dochtermaatschappij de aandelen bezit in (een) van dezelfde fiscale eenheid deel uitmakende (achterklein)dochtermaatschappij(en), bestaat dat vermogen van de (klein)dochtermaatschappij uit het geconsolideerde vermogen van die (klein)dochtermaatschappij met (achterklein)dochtermaatschappij(en).

De fiscale balans van tussenmaatschappij NV TH ziet er op het begin en het einde van het boekjaar als volgt uit:

Deelneming BV KD	1.000	Eigen vermogen	1.000
		Vreemd vermogen	0
	1.000		1.000

De fiscale balans van (klein)dochtermaatschappij BV KD ziet er op het begin en het einde van het boekjaar als volgt uit:

Activa	800	Eigen vermogen	600
		Vreemd vermogen	200
	800		800

De fiscale vermogensopstelling van de fiscale eenheid van BV M met BV KD ziet er op het begin en het einde van het boekjaar dan als volgt uit:

Deelneming NV TH	1.000	Eigen vermogen	1.600
Activa	800	Vreemd vermogen	200
	1.800		1.800

Dit voorbeeld wordt voor twee situaties uitgewerkt:

a. De verkrijgingsprijs voor de deelneming in NV TH blijft voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente buiten aanmerking aangezien sprake is van een uitbreidingsinvestering in de zin van artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969.
   In deze situatie is er in het voorbeeld bij de fiscale eenheid geen voor de toepassing van de rekenregel van artikel 13l van de Wet Vpb 1969 in aanmerking te nemen deelneming en dus ook geen deelnemingsschuld (en geen bovenmatige deelnemingsrente). De hoogte van het eigen vermogen van de fiscale eenheid is echter wel van belang voor de beoordeling tot welk bedrag de fiscale eenheid deelnemingen kan verwerven die wel meetellen bij de bepaling van de deelnemingsschuld, zonder dat dit leidt tot bovenmatige deelnemingsrente. Zonder het voorgestelde artikel 13l, vierde lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969 zou dit eigen vermogen 1.600 bedragen. Met genoemde tweede volzin wordt voor de toepassing van de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente het eigen vermogen van BV M (1.600) verminderd met het laagste bedrag van:
   a. het eigen vermogen van de (klein)dochtermaatschappij (600), en
   b. het bedrag van de verkrijgingsprijs van de deelneming in de tussenmaatschappij dat bij het bepalen van de deelnemingsschuld buiten aanmerking blijft (1.000).

   De in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van de deelneming in NV TH bedraagt dan nihil en het eigen vermogen 1.000 (1.600 -/- 600). Er resteert 1.000 aan ruimte voor de financiering van eventuele andere deelnemingen waarvan de verkrijgingsprijs voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente wel in aanmerking dient te worden genomen.
b. De verkrijgingsprijs voor de deelneming in NV TH blijft voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente niet buiten aanmerking aangezien geen sprake is

van een uitbreidingsinvestering in de zin van artikel 13l, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969.
In deze situatie is er wel een in aanmerking te nemen deelneming voor de bepaling van een eventuele deelnemingsschuld. Ingevolge het voorgestelde 13l, vierde lid, tweede volzin, van de Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van deze regeling het eigen vermogen van BV M (1.600) verminderd met het laagste bedrag van:
a. het eigen vermogen van de (klein)dochtermaatschappij (600), en
b. het bedrag van de verkrijgingsprijs van de deelneming in de tussenmaatschappij dat bij het bepalen van de deelnemingsschuld buiten aanmerking blijft (0).

De in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs van de deelneming in NV TH bedraagt dan 1.000 en het eigen vermogen 1.600 (1.600 -/- 0). Dientengevolge bedraagt de deelnemingsschuld nihil. Voorts resteert er 600 aan ruimte voor de financiering van eventuele andere deelnemingen waarvan de verkrijgingsprijs voor de toepassing van de regeling inzake de aftrekbeperking van bovenmatige deelnemingsrente wel in aanmerking dient te worden genomen.

In de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is opgemerkt dat de gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid via een tussenmaatschappij zo veel mogelijk gelijk zijn aan de gevolgen van het aangaan van een fiscale eenheid in een structuur met alleen in Nederland gevestigde vennootschappen.[26] Deze opmerking ziet specifiek op de behandeling van interne transacties tussen de moeder- en kleindochtermaatschappij en de bepalingen inzake het verrekenen van verliezen van voor of na de fiscale-eenheidsperiode. Hoewel dit volgens de NOB wel uit de wettekst valt af te leiden, vraagt de NOB of deze opmerkingen ook gelden voor zuster-fiscale eenheden. Dit kan worden bevestigd.

In het voorgestelde artikel 13d, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de zinsnede «voor de heffing van de vennootschapsbelasting» gewijzigd in «voor de heffing van de belasting». In reactie op de desbetreffende vraag van de NOB merkt het kabinet op dat hiermee geen inhoudelijke wijziging is beoogd. De aanpassing strekt ertoe deze bepaling redactioneel in lijn te brengen met andere bepalingen waarin «de belasting» in vergelijkbare zin wordt gehanteerd, zoals bijvoorbeeld de artikelen 2 en 3 van de Wet Vpb 1969.

De NOB vraagt naar de fiscale gevolgen ingeval er sprake is van een Papillon-fiscale eenheid tussen M BV en KD BV, waarbij M BV (gevestigd in Nederland) alle aandelen houdt in D (gevestigd in het buitenland (EU/EER)) en D alle aandelen houdt in KD BV (gevestigd in Nederland), en op enig tijdstip D in Nederland een vaste inrichting verkrijgt.
Op het moment van het verkrijgen van de vaste inrichting wordt D in Nederland buitenlands belastingplichtig. D kan dan niet meer als tussenmaatschappij kwalificeren. Indien D direct vanaf het moment van het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht deel gaat uitmaken van de fiscale eenheid tussen M BV en KD BV, eindigt de fiscale eenheid tussen M BV en KD BV niet aangezien M BV ten aanzien van KD BV blijft voldoen aan het bezitsvereiste van artikel 15, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Eerst geschiedt dat op basis van genoemd derde lid, onderdeel b, en na de voeging van D op basis van onderdeel a van dat derde lid. Indien D *niet* direct vanaf het moment van het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht deel gaat uitmaken van de fiscale eenheid tussen M BV en KD BV, eindigt de fiscale eenheid tussen M BV en KD BV wel.

[26] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 9.

Ook de spiegelbeeldsituatie kan zich voordoen. Stel er is sprake van een fiscale eenheid tussen M BV, D en KD BV, waarbij M BV (gevestigd in Nederland) alle aandelen houdt in D (gevestigd in het buitenland (EU/EER) met een vaste inrichting in Nederland) en alle aandelen in KD BV (gevestigd in Nederland) tot het vermogen van de vaste inrichting van D behoren. Op enig tijdstip staakt D haar vaste inrichting in Nederland. Op het moment van staking van de vaste inrichting eindigt de buitenlandse belastingplicht voor D en is sprake van een ontvoeging van D. Indien D vervolgens kwalificeert als tussenmaatschappij is er geen sprake van een ontvoeging van KD BV aangezien M BV ten aanzien van KD BV blijft voldoen aan het bezitsvereiste van artikel 15, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Eerst geschiedt dat op basis van genoemd derde lid, onderdeel a, en na de ontvoeging van D op basis van onderdeel b van dat derde lid. Indien D *niet* direct vanaf het moment van het staken van de vaste inrichting kwalificeert als tussenmaatschappij, eindigt de fiscale eenheid tussen M BV en KD BV wel.
In dit kader schetst de NOB tevens de situatie waarin een Nederlandse vennootschap (X BV) vermogensbestanddelen overdraagt aan een in het buitenland (EU/EER) gevestigde moedervennootschap (Y), en deze vermogensbestanddelen vanaf dat tijdstip een vaste inrichting van die moedervennootschap vormen. Indien Y direct aansluitend aan het moment van het ontstaan van de buitenlandse belastingplicht deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid met X BV heeft de overdracht van de vermogensbestanddelen door X BV aan Y voorafgaand aan de ingangsdatum van die fiscale eenheid plaatsgevonden, dit in antwoord op de vraag van de NOB.

Hierna wordt aan de hand van een drietal door de NOB geschetste voorbeelden een nadere toelichting gegeven op de boekhoudkundig te constateren vermogenssprong in de volgende situaties.

Voorbeeld 1

BV M heeft alle aandelen verworven in X voor 1.000. De aandelen in X vormen een deelneming bij BV M. X voldoet aan de voorwaarden om te kunnen kwalificeren als tussenmaatschappij en houdt als enige bezitting alle aandelen in de in Nederland gevestigde BV D. BV D bezit een vermogensbestanddeel met een boekwaarde van 100 en een werkelijke waarde van 1.000 en heeft geen schulden. Bij voeging van BV M met BV D zal boekhoudkundig een vermogenssprong worden geconstateerd van 100. Deze vermogenssprong raakt het fiscale resultaat niet. Indien in jaar 2 vervolgens tussenmaatschappij X wordt geliquideerd verdwijnt de deelneming in X ten bedrage van 1.000 van de fiscale vermogensopstelling van de fiscale eenheid. Ook deze vermogensdaling als zodanig raakt het fiscale resultaat niet.

Voorbeeld 2

Dezelfde uitgangspunten als in voorbeeld 1, maar in plaats van een liquidatie van tussenmaatschappij X wordt X juridisch gefuseerd met BV M als verkrijgende rechtspersoon. Ook dan verdwijnt in jaar 2 de deelneming in X ten bedrage van 1.000 van de fiscale vermogensopstelling van de fiscale eenheid. Deze vermogensdaling als zodanig raakt het fiscale resultaat niet.

Voorbeeld 3

BV A heeft alle aandelen in BV B. BV B heeft als enige bezitting een vermogensbestanddeel met een boekwaarde van 100 en een werkelijke waarde van 1.000 en heeft geen schulden. BV A en BV B zijn gevoegd in

een fiscale eenheid. Voorts bezit BV A alle aandelen in deelneming Y. Y voldoet aan de voorwaarden om te kunnen kwalificeren als tussenmaatschappij. Indien BV A de aandelen in BV B voor 1.000 verkoopt aan Y, worden de voordelen uit hoofde van die vervreemding bij het bepalen van de winst niet in aanmerking genomen. Ook ingeval de aandelen in BV B in een tussenmaatschappij worden afgesplitst, of worden gestort op de aandelen in een tussenmaatschappij, raakt de boekhoudkundig te constateren vermogenssprong met betrekking tot de deelneming in die tussenmaatschappij het fiscale resultaat niet.

In de memorie van toelichting wordt aangekondigd dat bij algemene maatregel van bestuur nadere regels zullen worden gegeven voor de situatie waarin een topmaatschappij de aandelen in alle in een zuster-fiscale eenheid gevoegde dochtermaatschappijen verkoopt aan een andere zodanige topmaatschappij, en die dochtermaatschappijen vervolgens direct aansluitend weer een nieuwe zuster-fiscale eenheid aangaan.[27] Deze regels zouden ertoe strekken dat bepaalde met de beëindiging van een fiscale eenheid samenhangende bepalingen in een dergelijke situatie geen toepassing vinden. Zoals in de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging is aangegeven, bestaat er bij nader inzien geen aanleiding om voor deze situatie in dergelijke regels te voorzien aangezien de fiscale eenheid ten aanzien van alle gevoegde maatschappijen ook zou zijn beëindigd wanneer de topmaatschappij in Nederland zou zijn gevestigd en als moedermaatschappij deel zou hebben uitgemaakt van de fiscale eenheid. De door de NOB gestelde vraag of de eerder aangekondigde regels ook gaan zien op situaties waarin een verkoop van alle gevoegde zustermaatschappijen aan een Nederlandse vennootschap plaatsvindt die vervolgens direct aansluitend samen met die (voorheen) zustermaatschappijen deel gaat uitmaken van een reguliere fiscale eenheid, wordt dus ontkennend beantwoord.

De NOB vraagt met betrekking tot het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 wat rechtens is indien de afwaardering van een vordering op een voormalige tussenmaatschappij pas plaatsvindt nadat de debiteur geen tussenmaatschappij meer is, omdat bijvoorbeeld de door die tussenmaatschappij gehouden dochtermaatschappij is verhangen naar de moedermaatschappij.
Ook de afwaardering van een vordering op een voormalige tussenmaatschappij dient in voorkomende gevallen te worden beperkt ingevolge het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969. In de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging wordt genoemd achtste lid dienovereenkomstig aangepast.

Met verwijzing naar de uitspraak van 17 april 2015[28] en hetgeen naar aanleiding daarvan is opgemerkt in de memorie van toelichting[29], vraagt de NOB om in de wet te verankeren onder welke omstandigheden er, ondanks de aanwezigheid van een positieve fiscale-eenheidsbeschikking, toch geen fiscale eenheid tot stand is gekomen. Het kabinet zal gaan bezien of en wanneer hiervoor een voorstel kan worden gemaakt.

De NOB vraagt of, voor de beoordeling of een deelneming in een tussenmaatschappij bij de belastingplichtige als een kwalificerende beleggingsdeelneming kan worden aangemerkt, de activiteiten van de met de belastingplichtige gevoegde kleindochtermaatschappij waarvan de aandelen worden gehouden door die tussenmaatschappij meetellen, net als het geval zou zijn indien er geen fiscale eenheid zou zijn geweest

[27] Kamerstukken II 2015/16, 34 323 , nr. 3, blz. 27.
[28] HR 17 april 2015, nr. 14/00486, ECLI:NL:HR:2015:962.
[29] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 26.

tussen de belastingplichtige en die gevoegde kleindochtermaatschappij. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord.

De NOB vraagt naar de fiscale behandeling van de volgende situatie. Stel er bestaat een Papillon-fiscale eenheid tussen M BV en KD BV, waarbij M BV (gevestigd in Nederland) alle aandelen houdt in D (gevestigd in het buitenland (EU/EER)) en D alle aandelen houdt in KD BV (gevestigd in Nederland). M BV draagt om niet een bezitting met een waarde in het economische verkeer van 1.000 en een boekwaarde van 0 over aan KD BV. Indien de moedermaatschappij, M BV, een vermogensbestanddeel overdraagt aan de gevoegde (klein)dochtermaatschappij KD BV, vindt geen realisatie plaats van het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer van dat vermogensbestanddeel.[30] Er is sprake van een informele kapitaalstorting van M BV in D, waarbij het opgeofferde bedrag in D toeneemt met 1.000. Ervan uitgaande dat M BV ook de boekwaarde van de deelneming in D verhoogt met die informele kapitaalstorting van M BV in D, neemt het fiscale vermogen van M BV toe met 1.000, dit in antwoord op de vragen van de NOB.

Conform de suggestie van de NOB wordt – door middel van de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging – in artikel 15ah, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 een specifieke verwijzing naar het achtste lid van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 opgenomen in plaats van naar het integrale artikel.

In de memorie van toelichting op onderhavig wetsvoorstel is aangegeven dat een fiscale eenheid ook mogelijk is ingeval een topmaatschappij alle aandelen heeft in twee in het buitenland (EU/EER) gevestigde lichamen die elk een vaste inrichting in Nederland hebben.[31] De buitenlands belastingplichtige vennootschappen kunnen dan voor wat betreft deze zuster-vaste inrichtingen, onder voorwaarden, een fiscale eenheid aangaan waarbij een van die twee buitenlands belastingplichtige vennootschappen als moedermaatschappij wordt aangewezen. De vraag van de NOB of een dergelijke fiscale eenheid ook mogelijk is ingeval sprake is van vaste inrichtingen als bedoeld in artikel 17a, aanhef en onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 (een vaste inrichting gevormd door Nederlands vastgoed) kan, mits uiteraard aan de overige (voegings)voorwaarden wordt voldaan, bevestigend worden beantwoord.

De NOB vraagt of het voldoende is dat de «gehele» juridische eigendom aan de moedermaatschappij toekomt op grond van de statutaire bepalingen, waarbij niet relevant is of de stemrechten op grond van een aandeelhoudersovereenkomst toekomen aan een ander, zodat in dat laatste geval toch een fiscale eenheid kan worden aangegaan.
Onder de huidige wettelijke bepalingen is het al niet mogelijk om in de door de NOB geschetste situatie een fiscale eenheid aan te gaan. Op dit punt is geen wijziging van de huidige praktijk beoogd. Hoewel inderdaad op basis van de statutaire bepalingen moet worden beoordeeld welke rechten aan de aandelen zijn verbonden, dient daarbij vervolgens tevens in de beschouwing te worden betrokken of de statutair toegekende rechten op een of andere wijze materieel worden uitgehold. Als bijvoorbeeld op grond van een stemrechtovereenkomst of bij verpanding de stemrechten aan een ander dan de betreffende aandeelhouder toekomen, wordt mogelijk niet meer voldaan aan het bezitsvereiste. Het blijft dus wel degelijk relevant of de stemrechten op grond van een aandeelhoudersovereenkomst toekomen aan een ander.

[30] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 8.
[31] Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 3, blz. 13.

De NOB vraagt te bevestigen dat de goedkeuring in onderdeel 3.2 van het besluit van 14 december 2010[32], onverkort zal worden gehandhaafd. Dat kan worden bevestigd. Op dit punt is geen wijziging beoogd. Voorts heeft de aanscherping van de bezitseis geen gevolgen voor de toepassing van artikel 2 van het Besluit fiscale eenheid 2003, dit in antwoord op een andere vraag van de NOB.

Tot slot vraagt de NOB om om een bepaling vergelijkbaar met het vervallen artikel 5, vijfde lid, van het Besluit fiscale eenheid 2003 te herintroduceren.
Deze problematiek valt strikt genomen buiten het kader van de voorgestelde wijzigingen van het fiscale-eenheidsregime, maar bij de voorgenomen aanpassing van het Besluit fiscale eenheid 2003 zal hier aandacht aan worden besteed.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

[32] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, Staatscourant 2010, 20684, gewijzigd bij het besluit van 16 december 2014, nr. BLKB2014/2137M (Stcrt. 2014, 38029).